



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

Processo n° 10830.725113/2011-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.506 – 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: 2007, 2008, 2009, 2010

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: 2007, 2008, 2009, 2010

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

Adoto o Relatório utilizado pela DRJ/CPS, por bem descrever os fatos:

Trata o presente processo de Autos de Infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lavrados em 18/11/2011 e cientificados em 21/11/2011, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 72.064.314,48, aí incluídos principal, multa de ofício proporcional, juros de mora calculados até novembro/2011 e multa de ofício isolada por falta/insuficiência de recolhimento de antecipações, em razão das infrações assim descritas no Auto de IRPJ:

001 Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Glosa de despesas não necessárias com a elaboração de Relatório de Avaliação de Ações de Tintas Ideal S/A

Conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal nº 00995/09/023, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, em acréscimo às infrações

relacionadas à amortização de ágio, temos que os próprios dispêndios com a elaboração de Relatório de Avaliação de Ações da empresa Tintas Ideal S/A, são despesas desnecessárias à consecução das atividades empresariais da fiscalizada. Mesmo após a concretização da aquisição das ações da empresa Tintas Ideal S/A, a fiscalizada resolveu contratar a elaboração de laudo de consultoria para criar um fundamento legal para poder amortizar o ágio que havia sido pago na operação. A elaboração de laudo foi contratada para pagamento em duas parcelas de R\$ 70.000,00, totalizando R\$ 140.000,00, conforme confirmada documentalmente pela empresa através de resposta ao Termo de Intimação nº 00995/09/021.

No corpo do próprio Relatório de Avaliação está descrito que seu objetivo: Entendemos que nosso trabalho tem como objetivo exclusivo servir de referência para a Administração em relação ao valor da Tintas Ideal perante autoridades tributárias. Assim sendo, é plenamente explícito que o Relatório de Avaliação apresentado não fundamentou o negócio de compra de ações da empresa Tintas Ideal S/A, mas somente foi confeccionado para dar um fundamento dedutível ao ágio que já havia sido pago em momento pretérito.

Referida despesa foi reconhecida contabilmente em duas parcelas nas datas de 22/06/2007 e 28/08/2007 e efetivamente reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para o primeiro período de apuração especial de incorporação ocorrido no anocalendarário de 2007 (01 a 09/2007).

Outrossim, as despesas são consideradas desnecessárias à manutenção das atividades da empresa devendo ser adicionadas ao Lucro Real conforme artigo 249 e 299 do RIR/99. Não faz parte dos objetivos sociais da fiscalizada a criação de fundamentos dedutíveis para despesas indedutíveis. Portanto, o motivo para elaboração do Relatório de Avaliação de Ações foge da guarida dos objetivos sociais da empresa. Da leitura da legislação citada em contraste com os custos arcados para a confecção do referido relatório, constatasse esta despesa, além, de ser considerada totalmente indedutível, tem como finalidade única guarnecer a empresa para a prática de crime contra a ordem tributária, razão pela qual será aplicada a multa qualificada. Glosa-se, portanto, a despesa de R\$ 140.000,00 para o anocalendarário 2008, adicionando-a exofficio às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

22/06/2007 70.000,00 150,00

28/08/2007 70.000,00 150,00

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/09/2007:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

002 AMORTIZAÇÃO IRPJ GLOSA DE VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO

Conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal nº 00995/09/023, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, restou confirmado que para os anos-calendário 2007 e 2008, a fiscalizada lançou indevidamente em contas de resultado despesas decorrentes de amortização de ágio com a finalidade de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Essas despesas contábeis não foram adicionadas ao LALUR para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, portanto, efetivamente

reduziram as bases de cálculo do imposto e da contribuição, razão pela qual procedesse a sua glosa total.

Por expressa vedação contida no art. 391 do RIR/99 a amortização do ágio pago pela aquisição da empresa Tintas Ideal S/A é indedutível. Dessa forma, deve ser recomposto por meio desses Autos de Infração do IRPJ e da CSLL o Lucro Real da fiscalizada, base de cálculo do tributo e da contribuição, Adicionandose exofficio os montantes abaixo discriminados.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, 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.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2007 10.876.934,52 150,00

31/12/2008 44.591.460,06 150,00

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2007 e 31/12/2008:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325 do RIR/99

003 Resultados Escriturados e Não Declarados

Erro na Transcrição do Lucro Real do LALUR para a DIPJ

Conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal nº 00995/09/023, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, fiscalizada cometeu erro na transcrição da apuração do Lucro Real, base de cálculo para IRPJ e para a CSLL escriturados em LALUR para a DIPJ.

Em 04/09/2009, em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal Nº 00995/09/001, a fiscalizada apresentou seu LALUR Livro de Apuração do Lucro Real relativo ao anocalendarário 2008, apontando como base de cálculo do IRPJ o montante de R\$ 2.219.129,68, valor este apurado pela diferença entre o Lucro Real de R\$ 3.170.185,26 e a compensação de prejuízos de períodos anteriores no montante de R\$ 951.055,58. Ainda com relação aos valores escriturados em seu LALUR relativo o anocalendarário 2008, apontou em Demonstrativo específico como base de cálculo da CSLL o montante de R\$ 1.701.282,81, valor este apurado pela diferença entre a Base de Cálculo Positiva para a CSLL de R\$ 2.430.404,02 e a compensação de bases negativas de períodos anteriores no montante de R\$ 729.121,21;

Analizando a Ficha 09 A – Demonstração do Lucro Real – PJ em Gedral da DIPJ 2009/2008, entregue pela fiscalizada em 16/10/2009 (arquivamento 1633803) constatamos a declaração de Lucro Real antes da compensação de prejuízos no montante de R\$ 3.027.789,93 E analisando a Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da DIPJ 2009/2008, constatamos a declaração de Base de Cálculo Positiva da CSLL antes da compensação de bases negativas no montante de R\$ 2.288.008,69.

Do confronto entre os valores escriturados no LALUR e os valores declarados, constatamos que, para o anocalendarário 2008, a fiscalizada deixou de oferecer à tributação do IRPJ e da CSLL parte das bases de cálculo nos montantes discriminados abaixo como decorrência de erro na transcrição de sua escrituração fiscal para a DIPJ razão pela qual aglutinasse esse valor mediante lançamento de ofício.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2008 142.395,33 75,00

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2008 e 31/12/2008:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso II e 841, inciso III, do RIR/99

004 Multa ou Juros Isolados

Multa Isolada – Falta de recolhimento da estimativa do IRPJ apurada através de Balancetes de Suspensão/Redução Conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal nº 00995/09/023, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, para os anos calendário 2007 a 2010 a fiscalizada optou pela forma de apuração do IRPJ e da CSLL através da sistemática do Lucro Real, 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.

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).

Quando identificada a falta ou a insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados em conformidade com os artigos 222 e 230 do RIR, a pessoa jurídica ficará sujeita à penalização da 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. II do Art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Como conseqüência do lançamento das infrações IRPJ / CSLL GLOSA DE VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO, IRPJ/CSLL EXCLUSÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO EFETUADA INDEVIDAMENTE, IRPJ / CSLL GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS COM A ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DE AÇÕES DE TINTAS IDEAL S/A e ERRO NA TRANSIÇÃO DO LUCRO REAL DO LALUR PARA A DIPJ 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 2007 a 2010 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.

Foram apuradas as faltas de recolhimento dos valores dispostos nas colunas 16 e 17 do Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para a CSLL valores sobre os quais foram calculadas as multas isoladas pelo percentual de 50%, indicados nas colunas 18 e 15 respectivamente dos citados demonstrativos para o IRPJ e para a CSLL, conforme previsto na alínea B do Inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007

Fato Gerador Multa

30/10/2007 65.296,57

31/12/2007 803.010,57

31/01/2008 98.833,91

29/02/2008 275.318,98

31/03/2008 197.576,15

30/04/2008 148.005,63

31/05/2008 149.026,84

30/06/2008 662.363,38

31/07/2008 508.565,26
 31/08/2008 565.598,30
 30/09/2008 310.941,07
 31/10/2008 342.779,58
 31/12/2008 17.398,61
 31/12/2009 598.073,31
 31/01/2010 33.306,45
 31/03/2010 440.517,08
 30/04/2010 219.046,26
 31/07/2010 4.529,96
 31/08/2010 535.305,07
 30/09/2010 12.282,39
 31/10/2010 263.399,25
 30/11/2010 956.396,16
 31/12/2010 886.840,89

005 Regime Tributário de Transição – RTT

Exclusão no Regime Tributário de Transição Efetuada Indevidamente

Conforme demonstrativo no Relatório de Ação Fiscal nº 995/09/023, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, restou comprovado que, entre 01/2009 e 12/2010 a fiscalizada efetuou indevidamente ajustes no Demonstrativo do RTT Regime Tributário de Transição a fim de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela exclusão mensal da amortização do ágio pago pela compra das Ações da empresa Tintas Ideal S/A. As exclusões a título de amortização de ágio lançadas pela fiscalizada não têm o devido respaldo legal no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) para serem utilizadas em LALUR.

A exclusão nos Demonstrativos de Apuração do RTT para fins de apuração do Lucro Real Anual, sob os históricos Ágio Tintas Ideal e Ágio TISA 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.

Por conseguinte, não encontra fundamentação legal a exclusão de amortizações de ágio nos aportes indicados abaixo, lançadas pela fiscalizada nos Demonstrativos do Regime Tributário de Transição para determinar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para os anos-calendário 2009 e 2010.

Todo e qualquer lançamento de exclusão ao Lucro Real Anual e, por conseguinte no Demonstrativo do Regime Tributário de Transição, está sujeito ao princípio da legalidade estrita e somente a lei formal expressa é que poderá determinar o seu cabimento. Ao contribuinte não é dado arvorarse no direito de amortizar valores se esse benefício não é preconizado na lei.

Para os anos-calendário 2009 e 2010, a EXCLUSÃO pretendida pela fiscalizada na apuração do Lucro Real Anual, através dos Demonstrativos de Apuração do RTT, sob históricos Ágio Tintas Ideal e Ágio TISA 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 procedesse a sua glosa total.

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 8.137/90.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2009 44.689.980,24 150,00

31/12/2010 44.689.980,24 150,00

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, b do DecretoLei nº 1.598/77

...

As irregularidades verificadas foram contextualizadas no Relatório de Ação Fiscal nº 995/09/023, em que a Fiscalização discrimina todos os fatos e constatações que ensejaram a autuação, do qual se extraem os seguintes excertos:

Introdução (itens 1 e 2)

I Da Empresa Fiscalizada

...

*6 ... a **fiscalizada** atua nos mercados de tintas industriais, para embalagens, pintura e repintura automotiva. A partir de 10/2007, agregou de forma mais relevante no Brasil o segmento de **tintas imobiliárias** como decorrência da **incorporação** da empresa **Tintas Ideal S/A**, incluindo seu **mercado** já **preexistente** e suas marcas já amplamente consolidadas, dentre as quais a tradicional **Tintas Renner**.*

...

II Da Ação Fiscal (itens 11 a 61) [Itens em que aborda todas as intimações e providências para a auditoria das despesas com a amortização de ágio criado quando da incorporação da empresa Tintas Ideal S.A., CNPJ 08.290.027/000178 ou nos efeitos da baixa deste ágio através do Demonstrativo do RTT – Regime Tributário de Transição.]

III Do Histórico Societário (itens 62 a 68)

[itens em que objetiva demonstrar que as despesas e exclusões relacionadas com a amortização de ágio incorridas e lançadas pela fiscalizada durante o período compreendido dentro dos anos-calendário 2007 a 2010 são decorrentes de alterações contratuais que tinham por finalidade criar uma situação societária que possibilitasse à fiscalizada aproveitar os benefícios fiscais previstos nos artigos 385 e 386 do RIR 1999 citados adiante.]

...

*64º espaçamento no tempo dos vários procedimentos adotados pelo grupo estrangeiro do qual a fiscalizada é propriedade revela um **planejamento** minucioso efetuado com a finalidade única de dar credibilidade a práticas que individualmente poderiam não contrapor, aparentemente, o ordenamento jurídico, mas que, se **analisadas em conjunto**, demonstram a tentativa da **fiscalizada em se inserir indevidamente em um contexto societário ao qual são conferidos os benefícios fiscais pleiteados**.*

III.I Dos Contratos Sociais das Empresas Tintas Ideal e da PPG pela Ordem Cronológica (itens 69 a 74)

III.II Da PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda. (itens 71 a 75)

...

...

III.III Da Tintas Ideal S A (itens 76 a 90)

...

*76^A **TINTAS IDEAL S.A.**, inscrita no CNPJ com o nº **08.290.027/000178** foi adquirida pela **fiscalizada** em **16/01/2007**, e ficava localizada à **Rodovia Estadual RS 118, 5.200**, em Gravataí – RS.*

*77^A **TINTAS IDEAL S.A.** foi constituída a partir de patrimônio vertido da tradicional empresa atuante no setor de tintas, a **Tintas Renner S/A**, atualmente denominada **Renner Sayerlack S/A**.*

...
80^a **TINTAS IDEAL S.A.** teve duração efêmera, **iniciando** sua vida patrimonial em **01/11/2006** e encerrando sua existência em **31/09/2007**, portanto **11 (onze) meses** após sua constituição.

...
82 Graficamente, tínhamos a seguinte situação:

...
85 Destacase que os **ativos** acima, escolhidos por relevância, foram todos integrados ao patrimônio da empresa **Tintas Ideal S/A** a **valores contábeis**, o que notoriamente resultou em valores subavaliados em todas as suas contas de bens e direitos componentes de seu ativo.

86 Em **31/12/2006**, conforme constata-se, muitos dos bens e direitos integrantes do ativo da empresa **Tintas Ideal S/A**, recentemente criada há apenas dois meses, encontravam-se depreciados em valores elevados ou em até 100% individualizadamente, mas ainda encontravam-se plenamente funcionais às atividades da empresa uma vez que foram mantidos em itens de inventário ao invés de serem baixados como imprestáveis.

...
90 Há ainda **intangíveis** que **nem sequer foram avaliados monetariamente** pela empresa, mas que representavam **parte significativa do valor do conglomerado**, como a **participação** em vendas no **mercado nacional e no exterior de tintas imobiliárias**. No Brasil, o percentual médio de participação girava ao redor de **6%**, representando um volume que variou de 2006 a 2009 entre **26 e 52 milhões de litros de tinta imobiliária** vendidos anualmente.

III.IV Da Aquisição do Conglomerado Encabeçado pela Tintas Ideal S/A (itens 91 a 108)

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, concluiu-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 06/2371851 de **28/11/2006**).

93 Em **01/11/2006**, foram definidos os ativos da **Renner Sayerlack S/A** que seriam adquiridos pela **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.** tendo esses bens e direitos sido efetivamente transferidos para a titularidade de **Tintas Ideal S.A.**, mediante **Ata de Assembléia Geral Extraordinária** da "**Tintas Ideal S.A.**" (registro na – Junta Comercial do Rio Grande do Sul nº 2771055, Protocolo 06/2371851 de **28/11/2006**).

94 Em **01/11/2006**, foi elaborado **laudo** em anexo a referida Ata somente para formalizar legalmente a transferência dos bens, ativos e intangíveis para a empresa recém criada a **valores contábeis**, a fim de cumprir uma opção fornecida em lei. No entanto, ante os valores envolvidos, **R\$ 288.000.000,00** forçoso concluir-se que a empresa compradora já tinha pleno conhecimento sobre qual era a composição do acervo que estava adquirindo e seu real valor de mercado, tais como:

· **Ativos Imobilizados:** bens subavaliados a valores contábeis tais como terrenos, prédios, máquinas e outros itens de instalação, porventura depreciados, mas contando com vida útil pela frente;

- **Bens e Direitos Intangíveis:** bens sem valor contábil ou com valor reduzido, mas com expressivo valor comercial, tais como marcas, patentes, participação de mercado, organização empresarial, empregados com notório conhecimento dos processos de produção e manutenção de máquinas e outros itens intrinsecamente relacionados ao Fundo de Comércio da empresa;
- **Rentabilidade Futura:** eventual rentabilidade que poderia ser gerada em períodos futuros pela empresa adquirida.

95 Em 08/01/2007, a compradora oficializou suas intenções mediante a elaboração da 2ª **Deliberação de Quotistas** da sociedade **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.** (registro na JUCESP sob nº 8.510/076, em 15/01/2007) através da qual constata-se que o valor da aquisição já havia sido definido em montante aproximado de **R\$ 288.000.000,00**.

96 Em 15/01/2007, através da 50ª **Alteração do Contrato Social** da empresa **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.**, CJPJ 43.996.693/000127, a **fiscalizada** aumentou seu **Capital Social** para **R\$ 786.050.900,00** passando sua composição acionária a ser assim composta:

...

97 Tendo em vista que a aquisição de **intangíveis** constituía-se em condição essencial para a aquisição da **Tintas Ideal S.A.** pela **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.**, foram elaborados os seguintes **contratos** apartados que definiram exhaustivamente as marcas que fariam parte da negociação. São eles:

- 01/11/2006 – **Contrato de Cessão de Marcas e Nomes de Domínio** – define em lista exhaustiva a **transferência definitiva** e “**GRATUÍTA**” da propriedade e direito de uso de **CENTENAS** de registros de marcas e domínios utilizadas no Brasil e no exterior de **Renner Sayerlack S/A** e subsidiárias para a **Tintas Ideal S.A.**;
- 16/01/2007 – **Contrato de Compra e Venda de Ações** – define o valor efetivo que será pago, **R\$ 287.532.943,78**, pela compra das ações da **Tintas Ideal S.A.** bem como eventuais responsabilidades diversas de ambas as partes;
- 16/01/2007 – **Contrato de Licença de Uso de Marcas e Nomes de Domínio** – define em lista exhaustiva a **transferência por período de tempo determinado** do direito de uso de marcas e domínios utilizadas no Brasil e no exterior da **Renner Sayerlack S/A** para a **Tintas Ideal S.A.**
Através desse contrato ficou definido que a marca “**RENNER**” poderia ser utilizada para a comercialização de **tintas imobiliárias** no Brasil e demais países da América do Sul pelo prazo de **40 (quarenta) anos**; com proibição de utilização por ambas as partes pelo prazo subsequente de 10 (dez) anos, totalizando **50 (cinquenta) anos** que a cedente deixaria de utilizar a marca cedida para comercialização da mesma espécie de produtos.
- 16/01/2007 – **Acordo de não concorrência** – define limites de atuação da **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.** na comercialização de produtos fabricados com as marcas adquiridas e licenciadas pela **Renner Sayerlack S/A** em benefício da **Tintas Ideal S.A.**;

98 Em 16/01/2007, com fundamento no Instrumento Particular de 50ª **Alteração e Consolidação do Contrato Social** da **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.** (registro JUCESP nº 9.982/077), o **Capital Social** da **fiscalizada** foi ampliado para **R\$ 786.050.900,00**, mediante os seguintes procedimentos:

...

99 Com esse procedimento criou-se na contabilidade da **fiscalizada** uma **conta ativa de ágio (“goodwill”)** no montante de **R\$ 217.538.689,55**, relativo à **diferença** entre o valor que havia sido efetivamente **pago** pelas ações da empresa **Tintas Ideal S.A.**,

R\$ 287.532.943,77, e o **valor contábil** histórico pelo qual seu acervo estava registrado, **R\$ 69.994.254,22**.

100Contabilmente constatou-se os seguintes fatos com relação ao **ágio pago** pela aquisição das ações de **Tintas Ideal S.A.**:

- a. Ao contrário do estabelecido no **§ 2º do art. 385 do RIR/99**, os lançamentos contábeis não evidenciam o fundamento econômico que motivou o pagamento de **ágio** na aquisição da participação societária;
- b. Também não existia na data da efetiva aquisição da participação societária na empresa **Tintas Ideal S/A**, em **16/01/2007**, quaisquer espécies de laudos econômicos que atestassem uma possível **rentabilidade futura** que pudesse ter fundamentado o pagamento de **ágio**, conforme regra estabelecida no **§ 3º do art. 385 do RIR/99**;

101Até **16/01/2007**, a única citação relativa a **outros valores** que seriam **pagos além dos valores contábeis** de bens e direitos tangíveis (**ágio** ou “goodwill”) estava presente no **Contrato de Compra e Venda das Ações de Tintas Ideal S/A**, o qual previa na **Clausula 2.2 do Capítulo 2**, folha 17 que parte do preço das ações seria derivado da **cessão de marcas**.

102Assim, 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;

- O grande **interesse** da fiscalizada ao **adquirir a Tintas Ideal S/A** era a **participação de mercado das marcas** pertencentes ao guardachuvas **Tintas Renner**, de grande penetração regional no país e também no exterior.

103Outrossim, fica evidente pela documentação relativa à compra que a **fiscalizada** e seus proprietários norte americanos tinham o pleno conhecimento do que estavam adquirindo: um conglomerado composto de **6 (seis) empresas com 3 (três) plantas industriais** e centros de distribuição no Brasil e em outros países da América do Sul e **participação de vendas** consolidada e relevante em todos esses mercados.

104Como corolário desse fato tem-se que o **ágio pago** pelo conglomerado referia-se a **bens ativos subavaliados e intangíveis** existentes nas **seis empresas** que compunham esse grupo e não em apenas uma delas, a **Tintas Ideal S/A**.

105Não havia em **16/01/2007** qualquer fundamento para que a fiscalizada pudesse pleitear a amortização desse **ágio pago** nos moldes previstos pelo art. 386, do RIR/99 uma vez que a motivação principal para essa amortização, a **RENTABILIDADE FUTURA**, inexistia em todos os parâmetros do negócio de aquisição.

..

108A

partir de **16/01/2007** temos graficamente a seguinte situação para o grupo recém formado entre **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda. e Tintas Ideal S.A.**:

15

III.V Do Desmonte do Conglomerado (itens 109 a 125)

109 Em 28/03/2007, o grupo estrangeiro proprietário da **fiscalizada** resolveu reorganizar as participações societárias que possuía nas empresas **Tintas Ideal S.A. e PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.** através das seguintes deliberações tomadas na **Ata de Assembléia Geral Extraordinária da "Tintas Ideal S.A. e na 3ª Deliberação de Quotistas da sociedade "PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.:**

- A **Tintas Ideal S/A** deixaria de encabeçar um conglomerado de empresas e de possuir subsidiárias nos demais países da América do Sul, transferindo-se as empresas que estavam sob seu controle direto para a **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.**, sua proprietária.

- Ato contínuo a **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.** abriria mão destas mesmas empresas em favor de sua controladora, a **PPG INDUSTRIES SECURITIES, INC.**, a qual passaria a exercer também o controle direto das operações dessas empresas no resto da América do Sul.

- As empresas em questão, que haviam sido adquiridas em conjunto com a **Tintas Ideal S/A**, e pelas quais também havia sido efetuado pagamento global do ágio, são: **Renner Inversiones S.A., Pinturas Renner Chile S.A., Erman Pinturas S.A., Pinturas Renner Uruguai S.A. e Eralten S.A.;**

110 **Imediatamente**, no próprio dia 28/03/2007 a **fiscalizada** levou a efeito sua 3ª deliberação mediante os seguintes procedimentos:

- **Afiscalizada** promoveu uma **redução de seu Capital Social** no montante de **R\$ 305.005.653,00**, passando este de **786.050.900,00** para **R\$ 481.045.247,00;**

- A maior parte da **redução de Capital Social** ocorreu mediante a absorção de prejuízos acumulados no aporte de **R\$ 280.624.794,49;**

- E parte foi efetivada mediante **repass**e a sua quotista majoritária das **participações** que deliberara por receber de **Tintas Ideal S/A**, pelo exato valor pela qual seriam recebidas, o valor contábil de **R\$ 24.380.858,89**, **desprezando-se o ágio** que havia sido pago pelas mesmas.

11 **Esse fato materializou-se contabilmente através do seguinte lançamento nos Livros Diário e Razão da fiscalizada:**

...

113 Houve descoordenação entre as contabilidades da controlada e controladora, uma vez que somente em 26/06/2007, quase três meses depois da controladora, foi levada a efeito pela **Tintas Ideal S/A** a deliberação datada de 28/03/2007, tendo a empresa promovido uma **redução de seu Capital Social** no montante de **R\$ 24.380.858,89**, passando este de **R\$ 71.191.861,00** para **R\$ 46.811.002,09**, mediante os seguintes lançamentos em seus Livros Diário e Razão:

...

114 Após a concretização da redução de Capital, o Balanço Patrimonial da **Tintas Ideal S/A** passou a ter a configuração abaixo em 31/06/2007:

...

16

115 Concluída a análise dos lançamentos contábeis acima que a **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.** precipitou-se em efetuar a redução de seu capital social, tendo em vista que a **Tintas Ideal S/A** manteve referidas participações em sua contabilidade.

116 **A fiscalizada** e sua controlada **Tintas Ideal S/A**, demonstram, com isso, falta de coordenação entre os atos contábeis praticados pelas duas empresas.

117 Enquanto a **fiscalizada** encaminha participações societárias em redução de capital à sua sócia estrangeira **PPG INDUSTRIES SECURITIES, INC.**, estas mesmas participações societárias nem sequer haviam sido baixadas na

contabilidade da **Tintas Ideal S/A** em proveito da fiscalizada, o que viria a ocorrer somente três meses depois.

118 Tomando-se esse primeiro equívoco como apenas um erro formal, teríamos ainda outro fato que causa estranheza à operação, pois o **ágio pago** pelo conglomerado **permanece em sua integralidade** dentro da contabilidade da **fiscalizada**.

119 Embora grande parte de seu **fundamento**, intrinsecamente ligado às referidas participações societárias, tenha sido **dragado** dos ativos da **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda.**, o **ágio pago** pelo conglomerado, **R\$ 217.538.689,55**, continua lá, em toda sua inteireza e, contrariando a boa lógica, imutável!

120 Nessa reestruturação societária o conglomerado encabeçado pela **Tintas Ideal S/A**, adquirido pela quantia de **R\$ 287.532.943,77**, perdeu 34,83% de seu patrimônio conforme demonstra o gráfico:

121 Porém, ao invés de ser carreado ao exterior também o valor de **R\$100.147.724,31** (34,83% x R\$ 287.532.943,77), o negócio foi efetuado a valores contábeis por **R\$ 24.380.858,89**, pensando-se em um possível **aproveitamento tributário** no Brasil da diferença, **R\$ 75.766.865,32**. Essa foi uma sutileza que se revelou posteriormente tratar-se de prévio planejamento visando a aproveitar plenamente a amortização do montante total do **ágio pago**.

122 É **inaceitável** nesse caso, que empresa do porte da fiscalizada, amplamente amparada por consultoria tributária do mais alto nível de profissionalismo, viesse a **cometer mero erro contábil**.

123 Por outro lado, esse procedimento torna-se claro levando-se em conta que tratava-se de mais uma das peças encadeadas pela fiscalizada para **afastar da visão do fisco federal os reais motivos da existência do pagamento do ágio**.

124 Como será descrito em um momento seguinte desse Relatório, o **proveito máximo** do possível **benefício** resultante do pagamento de **ágio** era a **construção** que estava sendo **erigida** formalmente, através da criação da documentação de suporte e da detalhada escrituração contábil, planejada com o fim específico de reduzir os recolhimentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

...

III.VI Da Incorporação (126 a 135)

126 Em

01/10/2007, concretizando a situação que, em tese, geraria para a **fiscalizada** o **benefício da dedução de despesas** a título de **amortização de ágio**, o grupo estrangeiro proprietário da fiscalizada resolveu **novamente reorganizar as participações societárias** que possuía nas empresas **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.** e **Tintas Ideal S.A.** através da deliberação de **incorporação da segunda pela primeira**, determinada em Atas elaboradas naquela data:

...

127 Em **01/10/2007**, em adendo a essas duas Atas foi elaborado o **Protocolo e Justificação de Incorporação da Tintas Ideal S/A** e o **Laudo de Avaliação contábil dos bens da Tintas Ideal S/A**, aprovados por ambas as empresas, **avaliando o acervo** da incorporada a **valores contábeis**, conforme prevê a legislação, **desprezando-se quaisquer vinculações** que o **ágio pago** pudesse ter com quaisquer desses bens e direitos da empresa incorporada.

128Na data de 01/10/2007, a **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.** absorveu por **incorporação** a empresa **Tintas Ideal S.A.**, sua **INVESTIDA**, efetuando lançamentos contábeis de incorporação, e tornando-se a empresa resultante conforme disposto no quadro a seguir:

...

129Durante o procedimento de incorporação, a **fiscalizada cancelou** as ações que possuía da investida **Tintas Ideal S.A.** reduzindo o **Capital Social** da empresa resultante em **R\$ 45.613.395,33**, passando a ser representada conforme o seguinte balancete levantado em 31/10/2007, um mês depois do ocorrido:

...

130Como produto da incorporação, a **PPG Industrial do Brasil – Tintas e Vernizes Ltda** chegou a uma composição patrimonial que permitiria a esta, em tese, usufruir também **benefícios tributários** como resultado do pagamento de ágio pela aquisição da empresa **Tintas Ideal S/A**.

131Esse resultado tributário almejado desde o momento em que iniciou a negociação para o controle acionário da **Tintas Ideal S.A.** era manter no balanço da empresa um valor surgido da transação, que ficou localizado em **conta de ATIVO**, (conta 1.3.2.1.16 GOODWILL) desprendido completamente do investimento que lhe deu causa, a aquisição de ações, o que permitiria à empresa, através da **criação de formalidades documentais**, inserir-se em um contexto diverso daquele que fundamentou o pagamento desse valor, qual seja, a existência de tangíveis e intangíveis subavaliados não amortizáveis e não dedutíveis.

132Por fim, a **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.** passou efetivamente a **abater de seus resultados operacionais**, a partir do próprio mês de **outubro de 2007**, o ágio à razão de 1/60 ao mês, mediante procedimento de amortização

133Posteriormente, respectivamente em 09/01/2008 e em 31/01/2008, quando a **Tintas Ideal S.A.** não mais existia devido à incorporação que sofrera em 01/10/2007, o pagamento pela aquisição das Ações foi complementado em **R\$ 5.517.130,67**, referente a ajustes previstos nas Cláusulas 2.4, 5.9(a) e 6.5 do Contrato de Compra e Venda de Ações, tendo sido registrados os lançamentos contábeis **22551** (Livro Diário 642 – páginas 297, 298 e 300) e **22617** (Livro Diário 653 – página 199) que elevaram o ágio derivado dessa aquisição em específico para **R\$ 223.055.820,22**:

...

134Constatase que o grupo estrangeiro proprietário da **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.**, permaneceu o mesmo que participava do **conglomerado** anteriormente **capitaneado pela Tintas Ideal S.A.**, agora **totalmente dissolvido**, porém, o ágio surgido da operação **permaneceu inteiramente** na contabilidade da **PPG Industrial do Brasil Tintas e Vernizes Ltda.**, o que permitiria obter a **maximização de seu proveito**.

...

IV Do ágio – Fundamentação Legal (itens 136 a 137)
V Do Relatório de Avaliação (itens 138 a 155)

...

140Nesse tópico efetuaremos análises que levam à **conclusão** que os procedimentos adotados pela **fiscalizada para amortizar o ágio** pago pela aquisição das Ações de **Tintas Ideal S/A** **carecem de adequada fundamentação legal** para serem considerados dedutíveis e ultrapassam largamente os limites pretendidos pelo legislador quando positivou em lei o benefício fiscal contido no art. 386, anteriormente transcrito.

141 Os documentos, análises e orientações que nos levam a essas conclusões são os seguintes:

- 21/03/2007 – **Proposta de Serviços Profissionais** encaminhado ao Grupo PPG pela consultoria PriceWaterhouseCoopers;
- 07/08/2007 **Relatório de Avaliação de Tintas Ideal S/A**, elaborado em Agosto de 2007 pela PriceWaterhouseCoopers;
- 01/10/2007 **Protocolo e Justificação de Incorporação da Tintas Ideal S/A**;
- 01/10/2007 – **Laudo de Avaliação** do valor de bens direitos e obrigações do patrimônio da **Tintas Ideal S/A**;

...

150 Segundo a **lei contábil e orientações infralegais**, anteriormente à atribuição ao ágio pago da **motivação de rentabilidade futura**, seria necessária uma **avaliação prévia de todos os tangíveis e intangíveis** da **fiscalizada** para que ficasse evidente que esse ágio não tem fundamento em **ativos subavaliados**.

151 No caso concreto da **fiscalizada**, a **opção** pela avaliação dos **bens a valor contábil impede** sobremaneira a comprovação da motivação dos valores pagos a título de ágio pela participação societária unicamente pela sistemática da **rentabilidade futura**, pois, como será demonstrado nesse Relatório a partir de vasta documentação coligida durante a Ação Fiscal, a empresa incorporada possuía inúmeras outras motivações para ser adquirida com ágio.

152 Porém, não foi apresentado **nenhum documento hábil e idôneo** que comprove que, **ao tempo da concretização da compra com o pagamento de ágio**, existiria realmente a expectativa de rentabilidade futura do ramo de atividade adquirida.

...

155A

ausência da apresentação da avaliação dos bens e intangíveis da **Tintas Ideal S/A** faz

com que o ágio pago pela **fiscalizada** submetase

à regra geral prevista no art. 391 do RIR/99,

aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, por relevante transcrito abaixo:

...

V.I Da Proposta de Serviços Profissionais (itens 156 a 171)

156 Com

a finalidade específica de tirar **proveito do ágio** pago pelas Ações da empresa

Tintas Ideal S/A, no montante de **R\$ 217.538.689,55** (posteriormente ampliado para **R\$**

223.055.820,22), a diretoria da **fiscalizada** resolveu tomar medidas formais com a finalidade

de **enquadrar** este ágio nos ditames contidos no **Art. 386 do RIR 1999** (Regulamento do

Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/99).

157 Em

21/03/2007, pouco antes de efetivamente desmembrarem o conglomerado **Tintas**

Ideal S/A, enviando parte considerável deste ao exterior, a empresa **PriceWaterhouseCoopers**

encaminhou **proposta de trabalho**, para elaborar laudo que desse ao ágio pago pelas Ações as

feições de **RENTABILIDADE FUTURA**.

...

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:

...

161 Por

corolário desse **OBJETIVO** único, tem-se

também explicitamente definido na

proposta que, a contrário senso, valor algum do ágio seria atribuído a ativo imobilizado da

adquirida, ou à revisão de quaisquer de seus registros contábeis, tais como intangíveis que, a

princípio, restariam desprovidos de quantificação econômico-financeira, ficando

desmaterializados para todos os efeitos tributários;

...

162 Ainda

de acordo com a **METODOLOGIA** que seria adotada, a **RENTABILIDADE**

FUTURA seria quantificada e atribuída unicamente em relação à empresa cabeça do

conglomerado, a **Tintas Ideal S/A**, mantendo-se

todas as demais subsidiárias no exterior

(**Renner Inversiones, Pinturas Renner Chile, Erman Pinturas, Pinturas Renner Uruguai e**

Eralten) com seus valores históricos e patrimoniais, supondo-se

que essas projeções da

empresa no exterior não possuíssem ativos subvalorizados

e fossem totalmente incapazes de

gerar quaisquer espécies de retornos por rentabilidade futura. Corrobora essa afirmação a

seguinte passagem:

...

163 Com

relação à **ABORDAGEM** do laudo, previu-se a análise de dados gerenciais relativos aos anos calendário 2004, 2005 e 2006, anos estes em que a empresa avaliada

Tintas Ideal S/A sequer tinha existência.

164 Outro

fato que destacase

nesse tópico de **ABORDAGEM** é que as projeções deveriam

ser totalmente direcionadas às operações brasileiras, desprezando-se

os demais países de

atuação do conglomerado, no seguintes termos exatos:

...

166Através do capítulo **LIMITAÇÕES DE RESPONSABILIDADE** a consultoria **PRICEWATERHOUSECOOPERS** deixa claro que o **laudo** que seria confeccionado a partir da proposta teria a **limitação** de somente possuir **validade** em uma **negociação** entre duas **partes independentes** e, ainda, que esse fato somente contaria com real credibilidade caso cancelado posteriormente **pelo mercado**. Frise-se os seguintes pontos grifados na passagem abaixo que não foram cumpridos pela fiscalizada:

...

167Ainda através do capítulo **LIMITAÇÕES DE RESPONSABILIDADE** da referido Proposta a empresa de consultoria expressamente procura eximir-se de quaisquer utilizações que a contratante pudesse fazer do referido Laudo, fatos esses que estão compreendidos na seguinte passagem:

...

169Concluiu-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.

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

171Dessa 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.

V.II Do Relatório de Avaliação Econômico Financeira das Ações de Tintas Ideal S/A – [item em que demonstra a Fiscalização os critérios adotados no Laudo e seu entendimento de inadequação do modelo utilizado]

V.II.I Descrição de Pontos Relevantes (itens 172 a 182)

172Em

07/08/2007, fruto de proposta de serviço acordada em **21/03/07**, a pedido da **fiscalizada** foi elaborado pela empresa **PriceWaterhouseCoopers** o **Relatório de Avaliação** da **totalidade das ações da empresa Tintas Ideal S/A**.

173Este

tópico tem por objetivo analisar o **Relatório de Avaliação** que **estimou** o valor das ações da empresa **Tintas Ideal S/A – TISA** “através do método de rentabilidade futura, baseado essencialmente em **fluxos de caixa descontados**”.

174O Relatório previa: “O laudo tem por objeto a avaliação econômica de 100% das ações da Tintas Ideal através do método da **rentabilidade futura**, baseado essencialmente em **fluxos de caixa descontados**, sendo que as subsidiárias no Brasil foram consideradas pelo valor de seus patrimônios líquidos contábeis”.

175A **data base** utilizada no relatório foi **retroagida** para **31/12/2006**, tendo sido utilizados **dados históricos** dos anos-calendário **2004 a 2006**, nos quais a empresa avaliada ainda não havia sido criada.

176Algumas das principais premissas extraídas do relatório de avaliação sequer tiveram quaisquer tratamentos estatísticos, sendo baseadas em variáveis rígidas e fixas percentualmente durante anos, tais como:

- Os volumes de produção cada uma das linhas de produtos cresceriam a taxas constantes e lineares de 4% ao ano, descartando-se eventuais efeitos da concorrência;

· Os preços de vendas e os custos unitários da matéria-prima seriam corrigidos integralmente pelo índice IPCA (Índice de Preços ao Consumidor Amplo) suposto de 4% ao ano;

177 Para apresentação do **resultado final**, o Relatório simulou duas variáveis segmentadas em cenários:

- a) **cenário base** – contempla venda de produtos da **Tintas Ideal S/A** nos canais de vendas da **fiscalizada** e vice versa e;
- b) **análise de sensibilidade** – considera o volume de vendas apenas dos produtos da **Tinta Ideal S/A**, **excluindo** os produtos **PPG** e também as vendas efetuadas em seus canais.

178 O Relatório também apresenta **dois valores de taxa de desconto** – 15,5% e 16,0% utilizados para atualizar a valor presente os fluxos de caixa gerados.

179 Desta forma, combinando os fatores acima elencados (cenário base, análise de sensibilidade, taxas de 15,5% a.a. e 16,0% a.a.), foram estimados **quatro valores possíveis** para a **soma dos fluxos de caixa** gerados por TISA a partir do ano 2007:

180 Somados a esta projeção os Patrimônios Líquidos das subsidiárias Renner Inversiones S.A., Pinturas Renner Chile S.A., Erman Pinturas S.A., Pinturas Renner Uruguay S.A., Eralten S.A., localizadas no exterior, diminuído das dívidas da holding, teríamos os seguintes valores:

181 Partindo dessa lógica apontada no Relatório, chega-se ao fato que foi sua principal **finalidade** de confecção, a qual deveria ser **contraposta** pela empresa aos interesses da **Fazenda Nacional**:

“Concluimos que o **valor** da totalidade do **capital da Tintas Ideal**, calculado pelo método da **rentabilidade futura**, combinado com o resultado da **avaliação** das **subsidiárias** pelo valor do **patrimônio líquido**, na database de 31 de dezembro de 2006, **situa-se entre R\$ 290 milhões e R\$ 310 milhões**”.

182 Repisa-se nesta passagem que, embora o **ágio** tenha sido efetivamente **pago** por um conjunto de **6 (seis) empresas**, o **Relatório** simplesmente **desprezou** a avaliação pelos mesmos critérios das outras **cinco empresas** compradas em conjunto com a **Tintas Ideal S/A**, que, a contrário senso, simplesmente não gerariam rentabilidade futura alguma.

V.II.II Da Inadequação do Modelo Utilizado (itens 183 a 215)

V.II.III Conclusão (itens 216 a 224)

V.III Do Protocolo de Incorporação (itens 225 a 228)

...

228 Analisando o referido documento, podemos tecer os seguintes comentários sobre o referido Protocolo de Incorporação:

A **incorporação** dos bens e direitos pertencentes a **Tintas Ideal S/A** foi efetuada a **valores contábeis** e históricos, tal como havia ocorrido anteriormente na transferência desses bens da **Renner Sayerlack S/A** para a **Tintas Ideal S/A** há quase um ano antes desta incorporação;

Não houve avaliação para efetuar o ajuste dos bens, direitos, intangíveis e fundo de comercio a **valores justos** de mercado.

O Capital Social da **Tintas Ideal S/A** em 31/09/2007 estava contabilizado em **R\$ 46.811.002,00**.

Os **Ativos** da *Tintas Ideal S/A* em 30/09/2007 montavam a **R\$ 60.304.414,71** Referido Protocolo de Incorporação foi um dos documentos formais utilizados com a finalidade enquadrar-se no favor fiscal previsto no art. 7º, da Lei 9.532, de 1997 (art 386 RIR/1999) o qual previa expressamente a necessidade de haver uma **reorganização societária** para que fossem usufruídos possíveis benefícios advindos do ágio.

No entanto, esse documento não sinaliza em nenhum ponto o **ganho em economia do recolhimento IRPJ e da CSLL que seria obtido na operação**, através da amortização de ágio transmutado de suas reais motivações para ágio pago por rentabilidade futura;

V. IV Do Laudo de Avaliação dos Bens de *Tintas Ideal S/A* a Valores Contábeis (itens 229 a 231)

229Precedeu ainda a incorporação o **LAUDO DE AVALIAÇÃO, incluído no ANEXO II da Ata de Assembléia Geral Extraordinária da TINTAS IDEAL S.A.**, datado de 01 de outubro de 2007, a partir de Balanço levantado em **30/09/2007**.

230Foram os seguintes os valores atribuídos a alguns dos bens constantes do referido Laudo:

...

231Conforme estabelecido no referido Laudo de Avaliação, no momento da incorporação, conforme sua opção, **a incorporadora recebeu os bens da incorporada a valores contábeis** (históricos), desprezando completamente a avaliação a valores de mercado, conforme previsto no art.264 da Lei 6.404, de 15/12/1976 (Lei das S/A).

VI Da Verdade Material – A Real Motivação para o Pagamento do Ágio (itens 232 a 243)

VI.I Das Marcas (itens 244 a 254)

VI.I.I Do Contrato de Cessão de Marcas e Nomes de Domínio (itens 255 a 262)

VI.I.II Do Contrato de Licença de Uso de Marcas e Nomes de Domínio (itens 263 a 270)

VI.I. III Das Marcas – Conclusão (itens 271 a 275)

271Fica patente que grande parte do **ágio pago** na transação de compra das ações de **Tintas Ideal S/A** foi **fundamentado na aquisição de marcas** pertencentes à **Renner Sayerlack S/A**, anteriormente denominada **Tintas Renner S/A**, a qual efetivamente e por décadas deteve o seu registro perante o INPI (Instituto Nacional de Propriedade Industrial) no Brasil e órgãos equivalentes nos demais países de América do Sul.

272A listagem seguinte aponta os valores pelos quais as seguintes **marcas** constavam registradas nos **Livro Registro de Inventário** da empresa **Tintas Ideal S/A**, valores estes **ínfimos** se comparados ao seu real valor de mercado. Algumas marcas, de relevante participação de mercado, irrisoriamente registradas por meros centavos ou alguns Reais:

...

273Essas **marcas** foram **destacadas da entidade** que originalmente as detinham **sem prejuízo ao seu funcionamento normal** como empresa, a qual **continua seu curso de negócios** até os dias atuais com outras linhas de produtos. Seguindo esse critério, são considerados **ativos identificáveis**.

274No entanto, como **não era interessante** para a **fiscalizada**, do ponto de vista da legislação fiscal, que se **conhecesse o real valor** dessas centenas de **marcas** e nomes de domínio, estas foram transferidas formalmente a título gratuito para a **Tintas Ideal S/A**.

275Repise-se que uma vez conhecido o valor destas marcas, isso levaria ao impedimento de seu **abatimento** das bases de cálculo do **IRPJ** e da **CSLL** devido à **expressa vedação legal**.

VI.II Do Fundo de Comércio e Intangíveis (itens 276 a 287)

VI.II.I Da Mão de Obra

Especializada na Produção (itens 288 a 302)

VI.II.II Dos Fornecedores (itens 303 a 313)

VI.II.III Dos Distribuidores Varejistas (itens 314 a 322)

VI.II.IV Do Fundo de Comércio – Conclusão (itens 323 a 328)

323Conforme descrito nesse tópico, o **Fundo de Comércio** foi fator relevante e decisivo relacionado ao pagamento de ágio na aquisição das Ações de **Tintas Ideal S/A**.

324Foram citados apenas **três motivações** que faziam parte integrante e indissociável do **Fundo de Comércio** adquirido o qual, indubitavelmente, poderia ser negociado individualmente por **valor relevante**, mesmo destacado do patrimônio físico da empresa.

325O **Fundo de Comércio** adquirido através da compra das Ações de Tintas Ideal S/A, **seguramente possuía outros componentes** que não serão analisados aqui, como: a tradicionalíssima relação de verdadeira “amizade” existente entre o povo gaúcho, catarinense e paranaense com a empresa Tintas Renner e seus produtos; a localização geográfica da fábrica em relação à estradas e infraestrutura; alvarás de funcionamento e demais autorizações administrativas; o capital intelectual da empresa caracterizado pelos manuais de procedimentos existentes para seus diversos setores; certificações tais como ISO9000 e semelhantes ou os procedimentos adotados visando a obtenção do certificado; satisfação do consumidor final com o produto e; uma série de fatores subjetivos dificilmente mensuráveis senão por uma efetiva negociação no mercado livre e independente.

326Conclui-se dessa breve avaliação do **Fundo de Comércio** que o **Relatório de Avaliação de Ações de Tintas Ideal S/A** é **inválido** para qualificar as motivações do ágio pago pela aquisição por não ter levado esse fator essencial em consideração.

327Tendo em vista a **notória credibilidade** e **profundo conhecimento da matéria** por parte da empresa que confeccionou o referido relatório e das pessoas diretamente envolvidas em sua confecção, forçoso concluir-se que **a ausência de quantificação do Fundo de Comércio deu-se dolosamente**.

328Uma vez que o **ágio pago** a partir da **motivação FUNDO DE COMÉRCIO** jamais poderia ser amortizado e levado a contas de resultado, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **optou-se conscientemente por suprimir a sua existência**.

VI.III Dos Bens Tangíveis (itens 329 a 336)

VI.III.I Do Terreno (itens 337 a 350)

VI.III.II Das Máquinas Equipamentos e Instalações (itens 351 a 366)

VI.III.III Do Ativo Tangível – Conclusão (itens 367 a 371)

367Se fosse feita uma análise pormenorizada item a item de todos os componentes do ativo de **Tintas Ideal S/A** teríamos ainda mais sólida a constatação de que **havia outros ativos de grande valor econômico subavaliados**.

368 À título de exemplo complementar poderíamos citar os próprios **prédios que compõem o complexo de produção de tintas imobiliárias** em Gravataí/RS, cuja ativação ocorreu em 1978 e 1979, todos **registrados contabilmente por meros centavos**, mas plenamente capazes de exercer sua função social para a empresa, conforme Livro Registro de Inventário e foto via satélite:

...

369 O fato dos ativos da empresa estarem subavaliados foi expressamente questionado à fiscalizada através da lavratura do **Termo de Intimação N° 00995/09/021**, tendo essa se manifestado formalmente em **30/09/2011** apresentando os seguintes esclarecimentos que, por relevantes, são novamente transcritos abaixo:

Apesar de a empresa adquirida deter tais **ativos**, os mesmos foram considerados pelos seus **valores contábeis** quando da **aquisição** e definição do preço, uma vez que **os mesmos não representavam o motivo da aquisição**, totalmente fundamentada na expectativa de rentabilidade da adquirida. Importante salientar que não tivesse a adquirida perspectiva de rentabilidade, **jamais a adquirente teria efetivado a transação com base nos valores dos ativos fixos**, pois é discutível se os mesmos teriam liquidez para venda e porque **tais ativos não interessariam à adquirente**. O que motivou a aquisição foi unicamente a **perspectiva de geração de caixa** do negócio adquirido.

370 Resta comprovado de forma direta que o **ativo tangível de Tintas Ideal S/A** estava **subavaliado** de forma a motivar o pagamento de ágio por suas ações.

371 Comprovado também é o fato de que a **fiscalizada tinha pleno conhecimento** dessa **subavaliação**, tendo **optado conscientemente por dissimulá-la** justificando sua motivação em uma pretensa **geração de caixa** do negócio transmutada em **lucro por rentabilidade futura** por meio de **Relatório de Avaliação de Ações fraudulento**.

VII Do Enfoque Jurisprudencial (item 372)

VIII Dos Montantes Tributáveis (item 373)

VIII.I IRPJ / CSLL – Glosa de Valores Não Amortizáveis Lançados em Conta de Resultado (itens 374 a 386)

VIII.II Exclusão no Regime Tributário de Transição Efetuada Indevidamente nos anos-calendário de 2009 e 2010 (item 387 a 406)

VIII.III IRPJ / CSLL – Glosa de Despesas Não Necessárias com a Elaboração de relatório de Avaliação

de Ações de Tintas Ideal S/A (itens 407 a 416)

VIII.IV Multa Isolada – Falta de Recolhimento das Estimativas do IRPJ e da CSLL Apuradas Através

de Balancetes de Suspensão/Redução (itens 417 a 422)

VIII.V Erro na Transcrição do Lucro Real do LALUR para a DIPJ (itens 423 a 427)

IX Da Qualificação da Penalidade (itens 428 a 452)

...

450 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.

451 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:

...

X Da Autuação (itens 453 a 458)

...

Cientificada da autuação em 21/11/2011, a pessoa jurídica autuada, por intermédio de seus advogados (instrumentos de procuração e substabelecimento apresentados nos

autos), protocolizou, em 21/12/2011, impugnação com as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

Ao contextualizar a autuação, descreve a Impugnante suas atividades e destaca os objetivos negociais das operações entre as empresas, bem como sua boa-fé na reestruturação societária, que ensejou o pagamento de ágio e sua posterior amortização, e a efetividade do pagamento do ágio, como segue:

o Grupo PPG atua, em síntese, na manufatura de tintas e "coatings" para uma ampla gama de aplicações em diversos setores, como por exemplo: construção civil, indústria automotiva, embalagens, aeroespacial, selantes e outras;

com base em um ambicioso plano de aumento dos seus negócios no Brasil, desde meados do ano de 2006 a Impugnante iniciou entendimentos para a aquisição de negócios do grupo Renner. No ano de 2007, as negociações foram concluídas por meio da compra da participação acionária na empresa Tintas Ideal S.A ("TISA"). Posteriormente, a Impugnante efetuou reestruturações operacionais e societárias para aproveitar as sinergias desse negócio. Em razão da significativa atuação no ramo de tintas imobiliárias que a TISA detinha, a Impugnante viu seus negócios crescerem nessa área, tal como planejava.

Para demonstrar sua boa-fé em todos os atos pertinentes à referida reestruturação societária, am 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; após alguns meses de fiscalização, a Impugnante foi surpreendida com a lavratura dos autos de infração ora combatidos, nos quais 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 curto espaço de tempo e para ocultar a efetiva razão do pagamento do ágio.

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, reconhecesse que a Impugnante recebeu recursos em aumento de seu capital social e efetivamente pagou a terceira parte não relacionada pela participação 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 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.

Ainda, no mesmo tópico:

Expõe que 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, conclusões das quais discorda.

Esclarece reconhecer o equívoco cometido quando da transcrição dos valores na DIPJ do anocalendarário de 2008, tendo verificado que teria deixado de oferecer à tributação os montantes de R\$ 142.395,33 (IRPJ) e R\$ 142.395,33 (CSLL), razão pela qual procedeu ao pagamento das referidas quantias, aproveitando-se do benefício da redução da multa, dentro do prazo de 30 dias para a apresentação de defesa, conforme disposto no artigo 6, I da Lei 8.218/91, com redação dada pela Lei 11.941/09. Complementa que para o cálculo dos valores pagos, a Impugnante considerou a compensação de prejuízo fiscal no limite de 30% e o benefício da redução da multa de 50% ($75\% \times 50\% = 37,5\%$) totalizando os montantes de R\$ 44.453,32 e R\$ 16.003,20 e requer que com relação à autuação por erro de transcrição do LALUR seja reconhecida a extinção do crédito tributário pelo seu pagamento integral, nos termos do art. 156 do CTN.

*No mérito, busca de início esclarecer cada etapa da reestruturação societária realizada pela TISA (Tintas Ideal S A), como segue: a Impugnante (PPG Ind do Brasil), em 28.04.2006, possuía três proprietárias nos Estados Unidos (**PPG Industrie INC 44,03%, PPG Industries Securities INC 55,96% e PPG Industries Internationl 0,01% de participação**) e, em meados de 2006, objetivando eventual operação de fusão e aquisição, abordou a Renner, a qual demonstrou interesse na vendas de seus negócios incluindo toda a América Latina, ensejando a contratação de escritórios de advocacia e serviços técnicos profissionais prestados pela Pricewaterhouse Coopers – EUA (“PwC – EUA”) no Brasil, Chile e Uruguai, conforme doc 3, evidenciando que, já naquela época, a Impugnante iniciou a pesquisa para avaliação do preço dos negócios a adquirir. Em 28 de agosto de 2006, o grupo Renner Sayerlack S/A, parte totalmente independente à Impugnante, decidiu restringir a negociação ao ramo de tintas imobiliárias e para isso decidiu constituir a TISA, conforme se verifica da Ata de Assembléia Geral Extraordinária (**Doc. 04**). A TISA passou a ter como acionistas a empresa Renner Sayerlack S/A (com 999 ações ordinárias) e o Sr. Alexandre Cenacchi (com uma ação ordinária). Posteriormente, foi realizado o aumento do capital social da TISA mediante a emissão de novas ações ordinárias, as quais foram subscritas e integralizadas pela sua acionista Renner Sayerlack S/A, mediante a conferência de seu capital circulante líquido e bens do seu ativo permanente – os quais foram devidamente descritos e caracterizados no Laudo de Avaliação (**Doc. 05**) que inclui ações da Renner no Chile e no Uruguai realizado por três peritos qualificados e aprovados pela empresa, nos exatos termos em que determina o artigo 8º da Lei n.º 6.404/1976, como se verifica da Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 01 de novembro de 2006 (**Doc. 06**);*

A decisão de constituir a TISA foi tomada em 28 de agosto de 2006 sendo de inteira responsabilidade da outra parte, sobre a qual a Impugnante não detém qualquer poder de ingerência. Tal decisão foi tomada antes mesmo de haver qualquer decisão de investimento ou compromisso da Impugnante relativamente à compra dos correspondentes negócios. Na verdade, a constituição da TISA foi efetuada quando a Impugnante tinha recém começado a avaliar os negócios da Renner em geral. A compra da TISA em específico foi acertada e realizada apenas em 2007. Mais ainda, a Impugnante efetivamente jamais tinha intenção de adquirir ativos, mas sim fazer fusão ou aquisição de empresa e negócios. A aquisição de empresa ou de seus ativos tem efeitos jurídicos e operacionais bastante distintos.

Quando a Renner decidiu segregar o negócio que desejaria vender no futuro em uma empresa independente, a TISA, tornou viável a elaboração e conclusão de boa diligência (due diligencé) e da proposta de compra e venda tendo em conta um rol de operações independentes e objetivamente definidas. De outra sorte, a falta de segregação do negócio de tintas imobiliárias dentro do patrimônio próprio da

Renner poderia gerar todo o tipo de dificuldade para identificar o desembaraço de ativos, a identificação e quantificação de obrigações, contingências, garantias, etc. Muitas vezes a negociação poderia ficar obstada por falta de documentação administrativa suporte, como certidões negativas, registros cartoriais, etc, o que, além de gerar custos operacionais indesejáveis, dificulta a conclusão de negócio.

Reporta-se à aquisição de ações da TISA, e sua posterior incorporação, pela Impugnante, alegando 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 ("PwCBrasil");

Como a Renner condicionara a compra dos negócios no Brasil à compra também dos investimentos no Chile e Uruguai, a Impugnante avaliou tais investimentos, após boa diligência, pelo seu valor contábil, já que não era interesse efetuar a gestão de tais negócios no exterior, que tinham pouca expressividade em seus mercados locais, nenhuma sinergia com o Brasil e sequer eram expressivamente lucrativos.

Defende ter ocorrido contradição na autuação como segue: O AuditorFiscal sustentou, a título argumentativo, que a Impugnante teria deixado de alocar ágio às empresas no exterior, em proporção ao patrimônio de tais empresas comparativamente ao patrimônio residual da Tintas Ideal no Brasil. Por outro lado, mais adiante reconhece o mesmo Auditor que o ágio só pode ser justificado pela rentabilidade futura da empresa, que é por sua vez decorrente das receitas e despesas que a empresa gera, com ligação direta a seu negócio. Em clara contradição, em certa passagem a acusação sustenta que o critério adequado de avaliação deve ser a lucratividade (receitas e despesas), enquanto em outra quer que a rentabilidade seja atribuída aos investimentos no exterior proporcionalmente o valor do patrimônio.

E continua:

A relação do investimento no exterior com o patrimônio total da TISA é relevante, na medida em que ficou comprovada a irrelevância da contribuição das empresas no exterior na fundamentação do ágio, eis a baixa capacidade de originar mais valias e ainda considerando que os resultados dessas empresas foram negativos, como, por exemplo, ocorreu com a empresa do Chile. Isso demonstra ainda a falta de interesse da TISA em adquirir e manter os investimentos no exterior.

De fato, visivelmente tais empresas possuíam pequeno potencial de mercado e não eram sequer minimamente rentáveis. Por outro lado, a Impugnante tinha a intenção de comprar o negócio de tintas imobiliárias no Brasil e, para isso, precisou adquirir tais empresas sediadas no exterior ainda que não rentáveis — pelo seu valor contábil.

E tal argumento justificasse plenamente na medida em que o Relatório de Avaliação da PwC Brasil (Doc. 10), ao apreciar o estudo feito pela Impugnante de valor da TISA com base na sua perspectiva de rentabilidade futura, demonstra de forma independente que a análise de rentabilidade do negócio do Brasil foi mais que

suficiente para justificar o preço pago, comprovandose, dessa forma, todos os esclarecimentos apresentados pela Impugnante durante o curso da fiscalização.

Continua defendendo a regularidade das operações que geraram o ágio, ressaltando que a reestruturação societária foi aprovada pelo Conselho Administrativo de Defesa econômica – CADE, órgão responsável por verificar a substância econômica da operação.

Especificamente acerca da autuação, argumenta:

A autoridade fiscal questiona o fato de o investidor estrangeiro aumentar o capital da Impugnante, para que ela comprasse a TISA, em seguida reduzindo seu capital com a entrega das participações societárias no exterior a valor contábil para os sócios estrangeiros. Segundo essa autoridade, tal circulação de capital pela TISA teria sido efetuada apenas com o objetivo de aumentar o ágio irregularmente alocado ao negócio do Brasil. Não haveria propósito negocial, na medida em que o investidor estrangeiro poderia comprar diretamente as participações no exterior.

A criatividade do d. auditor fiscal, contudo, não encontra respaldo nos fatos. A Impugnante já demonstrou que os investimentos na América Latina não tinham qualquer perspectiva de lucro e que o preço foi definido com base na perspectiva de lucratividade futura do negócio no Brasil acrescido do valor contábil dos negócios no exterior. A empresa fez um estudo, posteriormente avaliado pela PwC Brasil de forma independente, demonstrando que a perspectiva de lucratividade futura da TISA, consoante somente as operações no Brasil, é mais do que suficiente para demonstrar o valor pago pela Impugnante para aquisição das ações da TISA. Não houve portanto qualquer aumento ou fabricação de ágio.

Para adquirir a integralidade dos negócios na América Latina, o caminho mais direto para as partes celebrarem sua negociação e compra e venda de participação era mesmo uma única aquisição, no Brasil, de todo o bloco de investimentos e negócios. Porque fariam, a Impugnante ou seus sócios, três contratos separados para cada empresa, no Brasil, Chile e Uruguai, envolvendo a legislação de três países diferentes, sendo necessário operacionalizar aumentos de capital e alterações societárias de atos em todos esses locais, registros de investimento, contratação de advogados, etc, se poderia simplesmente adquirir todos os investimentos em uma única operação no Brasil? Com efeito, como o interesse do comprador estava substancialmente no Brasil e o vendedor queria vincular a compra desse investimento com a compra dos demais, a melhor maneira de obter tal vinculação seria mesmo pactuar uma única operação de compra e venda no Brasil entre a Impugnante e o grupo Renner.

Discorre acerca da Fundamentação Legal e Regras Fiscais para Registro e Amortização do Ágio, abordando os arts. 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda alegando que:

não há 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;

o artigo 391 do Regulamento do Imposto de Renda prevê que a despesa registrada em contrapartida à amortização do ágio, seja qual for a razão econômica desse ágio, deve ser considerada indedutível para fins de apuração do lucro real; o principal objetivo por trás da norma em questão é o confronto entre receitas e despesas.

Assim, após a incorporação, o ágio justificado no valor do ativo comporá seu custo de aquisição e será confrontado com o ganho na venda do ativo ou ainda com os benefícios de sua exploração, por amortização, depreciação, exaustão. O ágio justificado na perspectiva de lucratividade futura será amortizado em um determinado período mínimo de cinco anos definido na Lei, em teoria, abatendo eventual lucro, caso se confirme a perspectiva de rentabilidade original pela qual houve um efetivo pagamento incorrido. Já no caso do ágio pago por outras razões econômicas, como não há um direito, um bem ou uma perspectiva de lucro com a qual ele possa ser confrontado, tal ágio não poderá ser amortizado e deduzido para fins tributários; portanto, a análise das operações que geraram o ágio em exame deve ser baseada nas seguintes questões:

*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 01º de Outubro de 2007, a empresa TISA foi por ela incorporada. Vale observar 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.*

Aborda o Relatório de Avaliação apresentado pela PwCBrasil, alegando ser ele o principal ponto de acusação das dd. autoridades fiscais, ao alegarem que o modelo e método utilizado no referido Relatório seria imprestável, uma vez que não seria capaz de justificar para fins tributários o ágio com base na rentabilidade futura. E prossegue:

Alegam também as dd. autoridades fiscais que tal Relatório de Avaliação teria sido apresentado posteriormente à incorporação da TISA e que por isso não seria adequado o Relatório da empresa independente de auditoria e consultoria de negócios contratada para a elaboração do serviço. Inicialmente, antes de rebater ponto a ponto as acusações que foram feitas à Impugnante de forma infundada, cumpre ressaltar que, de uma maneira geral, as dd. autoridades fiscais buscaram fundamentar a autuação em circunstâncias que não estão acobertadas pela legislação fiscal ou ainda que não seriam causa de desconsideração do ágio registrado e amortizado pela Impugnante, nos exatos ditames da lei.

Como será demonstrado a seguir, o Relatório de Avaliação da empresa TISA foi elaborado em atenção às normas fiscais e contábeis vigentes à época da reestruturação societária, visando oferecer uma opinião independente sobre o estudo que já tinha sido feito pela própria administração da Impugnante para

definir o preço de compra da empresa TISA, o qual não pode ser descaracterizado por alegações sem base legal e tampouco sem provas concretas apresentadas e sem a mensuração dos valores que as dd. autoridades fiscais entendem envolvidos, em patente desatenção ao ônus da fiscalização em provar as acusações formuladas no auto de infração.

O ágio, para fins tributários, suportasse 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.

As autoridades fiscais tentam, de maneira infundada, presumir ilegalidade no Relatório de Avaliação ao transcrever cláusula do contrato de contratação dos serviços prestados pela empresa de consultoria e auditoria independente, na qual esta inclui limitações de responsabilidade similares às que são apresentadas em qualquer Laudo de Avaliação, se eximindo de qualquer responsabilidade pelas informações prestadas, de acordo com a acusação no TVF.

Tal acusação deve ser desde já afastada, uma vez que se trata de cláusula padrão em contratos de prestação de serviços com a referida empresa para todos os casos em que é contratada. Estas limitações constam de laudos de avaliação emitidos pela avaliadora e diversas outras empresas especializadas neste tipo de estudo, inclusive em atendimento aos requerimentos da CVM.

Embora a empresa de auditoria efetue uma avaliação técnica independente da empresa adquirida, para dar uma segunda opinião e suportar assim o estudo interno feito pela empresa adquirente, precisa delimitar as finalidades para as quais o trabalho será utilizado e não pode permitir, por uma questão de responsabilidade civil e profissional, que o trabalho seja utilizado para outras finalidades. Portanto, tais limitações de escopo não foram redigidas especificamente para o Laudo de Avaliação da TISA.

Note-se que se está acusando empresa de auditoria idônea e de renome, atuando nesta área desde 1915, que tem enorme credibilidade e é largamente reconhecida pelo mercado, estando entre as 4 (quatro) maiores empresas desse ramo, o que deve ser observado e levado em consideração pelos Nobres Julgadores.

Especificamente ao analisar o aspecto temporal do Relatório de Avaliação, argumenta que:

*em nenhum momento a legislação tributária, que regula os procedimentos para a fruição deste benefício fiscal concedido aos contribuintes, prevê que a demonstração na qual o ágio é fundamentado **deve ser um laudo de avaliação elaborado por empresa de consultoria especializada e, tampouco, prevê o marco temporal em que este laudo deve ser apresentado;***

o Relatório de Avaliação elaborado pela PwC Brasil serve apenas como subsídio e suporte para corroborar o valor indicado pelo contribuinte que, por oportuno, tem capacidade e meios de aferir o ágio decorrente das operações societárias que ele próprio realiza;

*a Impugnante **atendeu fielmente a legislação** tributária em vigor, uma vez que ao realizar a aquisição da TISA em 16 de janeiro de 2007 **efetou o pagamento do montante de R\$ 287.532.943,77.** escriturado em sua contabilidade como determina o artigo 385 transcrito acima e **escriurou** em conta diversa o valor do ágio verificado no momento da aquisição;*

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.

Passa, então, a defender a regularidade do Relatório de Avaliação desenvolvendo seus argumentos sob os seguintes subtítulos, além daquele já mencionado acima (2.1.1 Aspecto temporal do Relatório de Avaliação apresentado pela PwC – Brasil) que serão abordados no voto:

2.1.2 Método e Modelo, Justificativa do Ágio com base na perspectiva de Rentabilidade Futura

2.1.3 Fundamentação das Suposições da Fiscalização acerca dos Bens de TISA a Valores Contábeis e a Motivação para Pagamento do Ágio

2.1.3.1 Critérios do Laudo de Avaliação de Incorporação elaborado pela empresa

a) Avaliação dos bens e direitos pelo valor contábil

b) Avaliação das Marcas

c) Avaliação de Fundo de Comércio e Intangíveis

d) Avaliação de Ativos Tangíveis Visão Final e Geral sobre as Suposições Fiscais

Ônus da prova

*Na seqüência, aborda a **Exclusão no Regime Tributário de Transição Efetuada Indevidamente nos anos calendário de 2009 e 2010**, referindo-se a alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, complementada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, das quais aponta a extinção do subgrupo Ativo Diferido, diante da qual, os montantes reconhecidos a título de ágio, a partir do ano de 2008, passaram a ser classificados no subgrupo Ativo Intangível.*

Reporta-se a instituição de um regime fiscal especial denominado RTT, segundo o qual como regra geral, os novos padrões contábeis não devem produzir efeitos tributários no Brasil. Com isso, os contribuintes devem adotar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 para apurar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, cabendo a reversão dos efeitos tributários apurados em razão das diferenças existentes entre os tratamentos fiscais e contábeis, por meio de ajustes específicos no LALUR.

E continua:

*Com base nos normativos acima, os contribuintes adotavam para fins de registro contábil o mesmo critério do DecretoLei nº 1.598/77, o qual não dispunha sobre um **benefício de ordem dentre as classificações possíveis**. Na verdade, adotavase para fins de registro o mesmo critério econômico adotado pelo comprador na avaliação sobre a aquisição do negócio e na definição do seu preço. Tanto isso é verdade que, muitas vezes, fundamentavase o registro do ágio com o próprio estudo do banco de investimento ou do setor de fusões e aquisições das empresas.*

Não era necessária, àquela época, uma avaliação do valor de reposição dos ativos fixos ou do valor de mercado dos intangíveis.

Afirma a fiscalização que, a partir de janeiro do ano-calendário 2009, a Impugnante teria deixado de amortizar contabilmente o ágio e passou a efetuar ajustes no RTT, a fim de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela exclusão mensal de montantes numericamente equivalentes àqueles que vinham carreados à sua conta de despesa 6.5.2.0.18, anteriormente à implantação da nova metodologia contábil introduzida através da edição da Lei n.º 11.638/07.

Contudo, tal alegação infundada não deve prevalecer, na medida em que a Impugnante agiu corretamente ao excluir do RTT as despesas de amortização de ágio nos anos-calendários de 2009 e 2010 na Ficha 7ª da DIPJ.

Portanto, diante de todo o exposto, verificasse que, ao contrário do alegado pela d. Autoridade fiscal, está correto o procedimento adotado pela Impugnante ao excluir as despesas de amortização do ágio nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Considera indevida a Glosa de Despesas com a Elaboração do Relatório de Avaliação de Ações da TISA, reportando-se ao art. 299 do RIR/99 e alegando que:

como amplamente debatido e exposto acima era claro e patente o interesse da Impugnante em adquirir a TISA para expandir seus negócios e poder atuar na área de tintas mobiliárias. O estudo da PwC Brasil não foi efetuado para determinar o valor de compra da empresa, mas sim para avaliar, de forma independente, os estudos feitos pela administração para tanto, emitindo uma opinião técnica sobre qual seria o valor estimado da empresa adquirida TISA em virtude de sua perspectiva de rentabilidade futura. Desta forma, restou demonstrado que no momento em que a aquisição foi feita a Impugnante passou a considerar a empresa adquirida como parte de seu grupo e, portanto, imprescindível para o exercício de suas atividades econômicas era a avaliação da referida empresa; são consideradas despesas usuais ou normais não apenas o que está expressamente descrito no objeto social da empresa, mas, todas as atividades inerentes ao seu funcionamento, estando dentre elas a orientação legal disposta no artigo 385 do RIR, que indica a necessidade de se basear o fundamento de avaliação do ágio em demonstração que o contribuinte precisa arquivar.

Apona contradição apresentada pelo TVF, porque as dd. autoridades fiscais acusam insistentemente que o ágio, para poder ser fundamentado em rentabilidade futura, deve obrigatoriamente ser justificado por Relatório de Avaliação econômica. Por outro lado, as dd. autoridades fiscais indicam que este documento para nada se presta, devendo inclusive ser considerado como despesa indedutível. Nada mais descabido!

Conclui este tópico expondo que a despesa incorrida com a contratação de serviços para elaboração do relatório de avaliação da empresa TISA é necessária à atividade da Impugnante, nos termos do artigo 299 do RIR/99 e, portanto, não deve ser indevidamente glosada.

Defende a dedutibilidade para fins de CSLL, independente da observância da Lei 9.532/97, por entender que a amortização contábil do ágio, antes da incorporação, só é indedutível do IRPJ e não da CSLL, alegando que:

inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Significa dizer que é inaplicável, ao caso, o art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ;

depois da incorporação, a Lei 9.532/97 só é aplicável à apuração do lucro real especificamente (Imposto de Renda); assim, para a Contribuição Social, o ágio por outro lado continua sendo dedutível, conforme amortizado contabilmente, independentemente da regra aplicável ao IR, mesmo após a incorporação, por falta de previsão legal quanto à sua indedutibilidade. A base da CSLL é diferente da base do IRPJ, como é sabido.

Por outro lado, a regra contábil que se deve adotar para cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL é a regra disposta na Lei 6.404/76, sem as alterações promovidas pelo IFRS. De acordo com tais normas, o ágio pago com base na perspectiva de rentabilidade futura deve ser objeto de amortização contábil, consoante tal perspectiva. Estando corretos os ajustes do RTT, portanto, o ágio é dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL. Cita ementas de acórdãos do atual CARF.

*Opõe-se à imputação de **simulação no caso concreto**, argumentando que: o que as dd. autoridades fiscais buscam retratar no TVF nada mais é do que tentar configurar como ilícitos os negócios jurídicos celebrados pela Impugnante, em razão das alegações de suposta: (i) intenção de transformar o ágio pela aquisição de ações em dedutível; (ii) criação da sociedade TISA como empresa veículo, apenas com o intuito de criar situação tributária mais favorável; (iii) ausência de comprovação da rentabilidade futura; e (iv) registro do acervo adquirido em valores subavaliados.*

As dd. autoridades fiscais ainda alegam que se trata de ágio falso e criado artificialmente e apontam a suposta má-fé da Impugnante, o que resultaria na caracterização da simulação para praticar as infrações indicadas pela fiscalização. Admite que o TVF, em linhas gerais, abordou corretamente a noção teórica de simulação e continua:

o enquadramento adotado pela d. autoridade fiscal para simulação no item 429 deixa patente que classificou a alegada simulação no inciso II do parágrafo Iº do artigo 167 e no artigo 187, ambos do Código Civil, isto é, aquela em que o negócio jurídico contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; todavia, não basta para se caracterizar a simulação afirmar que o negócio jurídico efetivamente praticado não é aquele que realmente ocorreu. De fato, é necessário identificar e provar circunstâncias relativas ao negócio que, em conjunto, comprovam efetivamente a ocorrência da simulação; para que seja caracterizada a simulação, as dd. autoridades fiscais devem, necessariamente, comprovar a ocorrência de três elementos, quais sejam: (i) divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada no negócio; (ii) acordo das partes quanto ao negócio dissimulado; (iii) intenção deliberada de enganar terceiros pessoas.

A mera intenção de economizar no pagamento de tributo, na hipótese de se consubstanciar em um motivo para a prática do ato (negócio jurídico), não é decisiva para a validade, ou não, do planejamento tributário, por não pertencer à finalidade econômica do negócio jurídico, ou seja, à sua causa objetiva;

***a intenção do contribuinte é um dos principais elementos que devem ser analisados.** A vontade do contribuinte deve ser real ao formalizar o negócio jurídico. Assim, num aumento de capital, não é necessário apenas a formalização de tal aumento e a vontade das partes de se submeterem às consequências do aumento, mas sim a vontade real ser sócio ao aumentar o capital como se verifica do TVF e da documentação acostada durante a fiscalização, o ágio é decorrente de um pagamento efetivo realizado pela Impugnante à empresa Renner, devidamente*

*comprovado no curso da fiscalização. Ademais, a apuração do valor ocorreu pela própria Impugnante, que tinha meios para tanto, como já esclarecido acima. A opção pela fundamentação do ágio em rentabilidade futura decorre do declarado e explícito intuito de compra da empresa TISA, pela Impugnante, como se verifica do documento que já em **19 de outubro de 2006** autorizou a continuidade das negociações para sua aquisição (Doc. 13).*

*Em outras palavras, a Impugnante tinha expectativa de gerar riquezas com a compra da TISA e, conseqüentemente, gerar lucro!! Com relação à acusação de que a TISA seria mera **empresa veículo**, criada apenas para a verificação do benefício fiscal, transcreve conclusões de recente julgado do CARF, Acórdão nº 1301000.711, de 19 de outubro de 2011;*

Conclui que a Impugnante sempre agiu de boa-fé, em atenção ao ordenamento jurídico pátrio e, portanto, não há que se falar em simulação nos negócios jurídicos por ela praticado. Os atos jurídicos realizados na reorganização societária foram adotados em face da interpretação do ordenamento jurídico feita pela Impugnante. Todos os atos foram divulgados ao Fisco e a operação decorre de uma aquisição de empresa com claro propósito negocial.

*Discorda da **aplicação da multa agravada de 150%**, discorrendo acerca do dispositivo que a fundamenta, expondo entendimentos doutrinários e decisões do antigo Conselho de Contribuintes e argumentando:*

*A Impugnante realizou todas as operações societárias às claras, sem esconder sua vontade real, que nada mais é do que inserir e atuar no ramo das tintas imobiliárias, conforme acima exposto; mesmo que se admitisse que a operação realizada pudesse ser questionada pelo Fisco, o que se admite apenas para argumentar, não há como equiparar a conduta do contribuinte a simulação; pelo fato de as dd. autoridades fiscais simplesmente discordarem dos efeitos fiscais dessas operações, houveram por bem aplicar da multa agravada de 150% sobre o tributo exigido, sob a acusação (que sequer foi comprovada no TVF!) de que a Impugnante teria praticado fraude; a multa agravada somente é aplicável nos casos em que seja **evidente o intuito de fraude**. Ou seja, somente quando **não restem dúvidas (isso porque deve ser comprovado no TFV)** a respeito da intenção do contribuinte de agir, mediante sonegação, fraude ou em qualquer dos dois casos sob conluio, com o único propósito de reduzir ou suprimir o pagamento de tributos, é que se poderia cogitar na aplicação da referida multa agravada.*

Nos casos em que o contribuinte organiza suas atividades estritamente de acordo com a lei como sucede no caso em análise e não utiliza artifícios na tentativa de evitar ou de esconder qualquer elemento da obrigação tributária, deve-se concluir que sua aplicação não é cabível, mesmo que as autoridades fiscais diverjam quanto à forma de tributação de tais atividades.

A aplicação da multa agravada não pode ser feita indistintamente, sendo imposta às autoridades fiscais a obrigação de comprovar o evidente intuito de fraude do contribuinte, restando evidente que no caso concreto, não obstante a acusação, não houve qualquer comprovação por parte das dd. autoridades fiscais com relação à suposta fraude alegada;

*Ressalta a ocorrência de mudanças no entendimento adotado pelas dd. autoridades fiscais e pelos membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais relativo a reorganizações societárias e possíveis economias tributárias associadas a essas operações, e alega que: até pouco tempo atrás as decisões do antigo Conselho de Contribuintes eram em sua maioria favoráveis à adoção do planejamento tributário lícito pelos contribuintes, desde que realizado em conformidade com a lei comercial e fiscal. agora, muitas reestruturações societárias que impliquem economia fiscal aos contribuintes são tidas, **preconceituosamente** e sem a necessária análise dos*

*fatos subjacentes, como fraudulentas por muitas autoridades fiscais; no entanto, ..., a maior parte dos lançamentos fiscais considerados "leading cases" pelas autoridades fiscais era de fato de planejamentos fiscais abusivos, de forma que essas decisões não podem ser aplicadas a casos como o de que ora se cogita, não podem ser tachadas de fraudulentas as reorganizações societárias realizadas em estrita observância da legislação tributária, muitos anos antes da alteração da interpretação das autoridades fiscais e julgadoras sobre a matéria e, ainda, com características totalmente distintas dos planejamentos tributários abusivos já analisados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Invoca a **aplicação do artigo 112 do CTN**, por considerar que não se está diante de caso de aplicação inequívoca da multa agravada.*

*Defende, ainda, a **impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a mesma base de cálculo**, invocando princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da consumação, alegando que a obrigação tributária relativa ao IRPJ somente surge se verificada a ocorrência do fato gerador (auferir renda) dentro do ano-calendário, sendo que os pagamentos com base em estimativas mensais representam, apenas e tão somente, **mera forma de arrecadação estipulada pela legislação tributária para antecipação do devido**, pelo que deve prevalecer a infração à obrigação de pagamento anual do IRPJ; Aduz, também, a impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, argumentando:*

*todos os débitos tributários exigidos pelas dd. autoridades fiscais através de autos de infração são acrescidos de multa de ofício, sendo certo que na prática, após a lavratura dos autos de infração, essas multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC, o que é realizado com amparo não na lei, mas no Parecer MF n.º 28, de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT); o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício trata tão somente da incidência de juros sobre **débitos decorrentes de tributos e contribuições**, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil;*

o procedimento adotado pelo Fisco somente seria válido nos casos em que a multa aplicada pelas autoridades fiscais correspondesse ao valor principal do débito fiscal, como, por exemplo, na hipótese de autuação do contribuinte por descumprimento da legislação fiscal (obrigação acessória) e aplicação da multa administrativa – hipóteses em que a multa administrativa corresponderia ao valor principal do débito, a teor do artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

Finaliza formulando o pedido nos seguintes termos:

*A Impugnante requer seja reconhecida a inexistência de qualquer infração tributária no tocante às glosas ora impugnadas, 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 haja vista que restou evidenciada (i) a absoluta observância às normas fiscais e contábeis relativas ao registro e amortização de ágio; e (ii) a clara existência de propósito comercial nas operações em análise, afastando-se a multa agravada de 150%, tendo em vista a ausência de evidente intuito de fraude nas operações analisadas, assim como a inviabilidade da cumulação das multas isolada e de ofício e da incidência de juros sobre as multas aplicadas.***

Requer, outrossim, seja reconhecida a extinção do crédito tributário relativo ao erro de transcrição no LALUR (item 423 do TVF), pelo seu pagamento integral, nos termos do artigo 156,1, do CTN.

Por fim, a Impugnante protesta expressamente pela juntada (i) de traduções fiéis dos documentos acostados à defesa em idioma estrangeiro, sobretudo em vista do tempo necessário à notariação, consularização e posterior tradução juramentada dos mesmos, quando aplicável, e (ii) quaisquer elementos adicionais que sejam úteis à elucidação dos fatos e à presente defesa, protestando, inclusive, por todos os meios de prova no processo administrativo, em prol da verdade material.

Ao término da impugnação são relacionados os seguintes documentos:

Doc. 01 Procuração, Substabelecimento, Contrato Social e cópia autenticada das Carteiras da Ordem dos Advogados do Brasil;

Doc. 02 Comprovante de pagamento, com relação à infração do item 423 do TVF (erro na transcrição do lucro real do LALUR para a DIPJ);

Doc. 03 Correspondências do escritório Morales Nogueira, do email do escritório Uruguai datada de 08/06 e do escritório Mattos Filho de 06/07;

Doc. 04 Ata da Assembléia Geral Extraordinária da constituição da Tintas Ideal S.A (juntada na Resposta à Intimação de 24/02/2010);

Doc. 05 Laudo de Avaliação da Tintas Ideal S.A, realizado por três (03) peritos;

Doc. 06 Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 01/06/2006, pela Empresa Tintas Ideal S.A, indicando a nomeação dos peritos para a realização do Laudo de Avaliação;

Doc. 07 Contrato de compra e venda de ações ("SPA") e Anexos do "SPA";

Doc. 08 Recibo de quitação do Contrato de Compra e Venda de Ações;

Doc. 09 Documentos societários da PPG e da Tintas Ideal que indicam a Incorporação da segunda, pela primeira;

Doc. 10 Relatório de Avaliação da Tintas Ideal S.A, realizado pela PwC Brasil;

Doc. 11 Documentos que comprovam a aprovação da operação pelo CADE;

Doc. 12 Contrato de cessão de marcas e nomes de domínio; Contrato de licença de uso de marcas e nomes de domínio e Acordo de não concorrência; e

Doc. 13 ACT

("Aatorization for Capital Transactioni").

Em 12/03/2012 a Interessada protocolizou petição requerendo a juntada aos autos de (a) Cópia notariada e consularizada do documento definitivo intitulado "Authorization for Capital Transaction – ACT", fornecida pela Tabeliã Pública da cidade de Pittsburgh,... bem como sua respectiva tradução ...

(b) cópia da proposta fornecida pelo escritório brasileiro que assessorou a operação societária realizada no Brasil, devidamente traduzida ..., acompanhada da tradução de outros dois documentos que indicavam tanto as operações realizadas à época pelo escritório, bem como sua posição com relação aos outros escritórios brasileiros, no que diz respeito à assessoria em operações de Fusões e Aquisição.

Requer, ainda, a posterior juntada, em prazo de 30 dias, de traduções, cujo procedimento já teria sido iniciado, relativas a (i) proposta de serviços fornecidas pelo escritório localizado no Uruguai e (ii) proposta de serviços fornecida pelo escritório localizado no Chile.

Na decisão de fls., a DRJ/RPO decidiu, de forma unânime, pela manutenção da autuação, conforme ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ERRO DE TRANSCRIÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL X DIPJ. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário correspondente a matéria não impugnada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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 9.532/97 e art. 10 da Lei 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 MENSAIS.

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 9.430/96.

Combinando, de forma extremamente sintética as razões de autuação de decidir da DRJ/RPO, podemos elencar os principais argumentos em discussão no presente caso da seguinte forma:

- (i) o laudo apresentado pela consultoria PWC é posterior à aquisição de fato da empresa Tintas Ideal e subsidiárias. A aquisição se deu em janeiro de 2007 e o laudo foi elaborado somente em Agosto de 2007. A existência de contratos com consultorias e advogados em 2006 nada representam acerca da vontade de negociar e, ademais, esses documentos não foram sequer traduzidos. Não se exige a apresentação de laudo prévio, mas o suporte documental do lançamento de *goodwill* baseado em rentabilidade futura é inexistente e foi artificialmente criado apenas para fins fiscais;
- (ii) embora a defesa alegue que a intenção era a aquisição dos ativos totais da Renner Sayerlack, a criação de uma empresa de vida efêmera como a Tintas Ideal e a cessão den ativos tangíveis e intangíveis para essa Companhia demonstram que não havia real intenção de fusão com os negócios dos proprietários originários;
- (iii) a empresa adquiriu também ativos em outros países da America Latina (Uruguai & Chile) sem segregação de expectativa de rentabilidade futura e qualquer alocação de rentabilidade para essas operações;
- (iv) as limitações de responsabilidade da empresa PWC por prejuízos decorrentes do uso de seu relatório são uma prova cabal de que a empresa de consultoria aceitou elaborar o Relatório já ciente de que estaria corroborando ato que traria prejuízo ao Erário;
- (v) o Relatório é inverídico e os fundamentos matemáticos adotados são falsos;
- (vi) os dados utilizados no cálculo não foram devidamente comprovados;
- (vii) parcela relevante do ágio pago deve-se à cessão das marcas da Tintas Renner, que não estavam avaliadas aos valores de mercado. O histórico de lançamento de produtos da PPG classificados como “fiasco” demonstram que

havia sim um interesse e relevância na aquisição dos ativos intangíveis e que foram minimizados;

(viii) a despesa com pagamento do laudo não é dedutível, tendo em vista que a contratação foi posterior à operação societária;

(ix) identidade da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

(x) há verdadeira intenção de dissimular os fatos, atraindo a aplicação da multa de 150%, nos termos do art. 44, II da Lei 9430/96;

(xi) é aplicável multa sobre as estimativas e juros sobre a multa;

Em seu Recurso Voluntário de fls. 5442 e seguintes, a Recorrente reforça os argumentos expostos quando de sua defesa e reforça a necessidade de análise de novo laudo de avaliação juntado aos autos, de autoria da empresa Ernst&Young Terco e que confirma as premissas anteriormente adotadas pela PWC quando da avaliação da Tintas Ideal.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Ronaldo Apelbaum

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o Recurso Voluntário de fls. 5442, apresentado em 18 de maio de 2012, deve ser considerado tempestivo. Há, às fls. 5423, um Termo de Perempção, que leva em consideração a abertura da intimação da decisão da DRJ/CPS em 09/04/2012. Ocorre que, às fls. 5392, há uma mensagem demonstrando o decurso do prazo de 15 dias para abertura de mensagem em 18/04/2012. São dados contraditórios que não podem trazer prejuízo à análise do Recurso.

Às fls. 5664, a DRF em Campinas/SP declarou que o Recurso pode ser considerado tempestivo ou intempestivo e determinou a remessa dos autos ao presente Conselho. Se a própria DRF apresenta dúvidas, não pode esse Conselho deixar de examinar o Recurso Voluntário de fls., razão pela qual procedo à sua análise.

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. Ocorre que, nessa data, embora não intimado da decisão, a DRJ/CPS já havia se reunido e julgado a impugnação apresentada (julgamento em 14 de março de 2012). Faltava apenas a intimação, nessa data. Não faz sentido, portanto, alegar cerceamento de defesa, especialmente porque esse novo documento foi juntado aos autos e será levado em consideração quando do julgamento por esse Colegiado.

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 negocial 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 entenda 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 - RelatorConselheiro Relator

[Clique aqui para redigir o Voto]

Relator

-

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 DESCONEXÃO 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 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).

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 2009 e 2010, não encontra fundamentação legal a exclusão de amortizações de ágio lançadas pela fiscalizada nos Demonstrativos do Regime Tributário de Transição, para determinar as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

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 da Lei nº 9.430 de 1996

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 di verso.

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, simplesmente 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.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

.....

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 cinqüenta 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 inexata; (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.

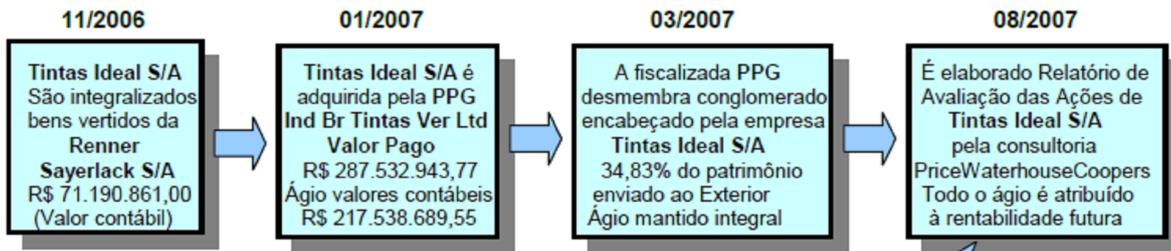
Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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.

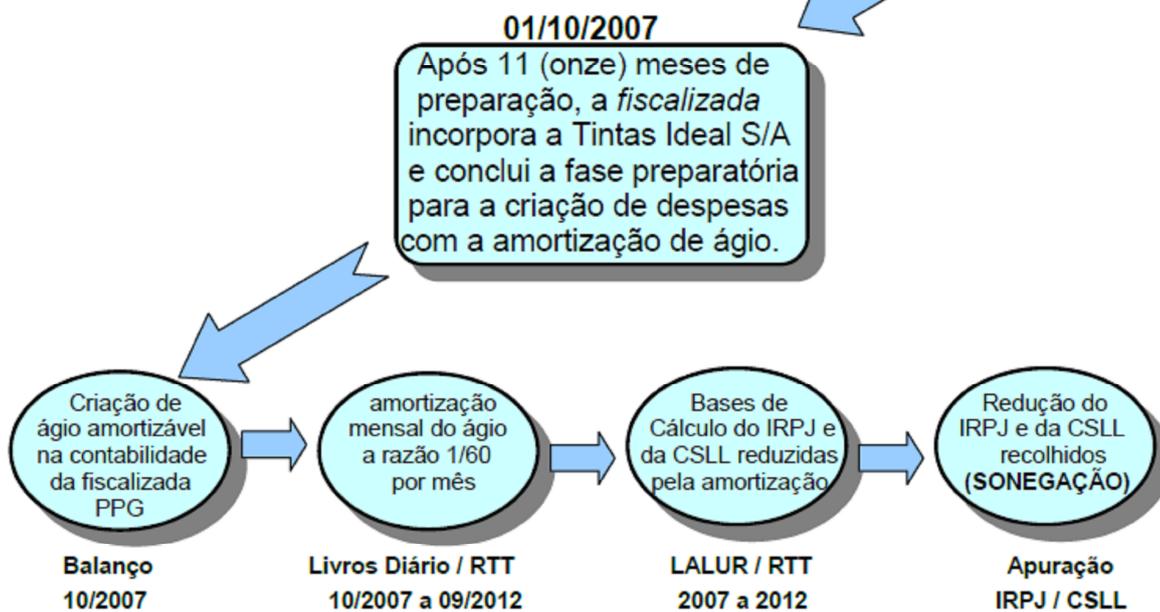
397- Os fatos arrolados nesse Relatório evidenciam a simulação de uma complexa operação envolvendo empresas sediadas no Brasil e no exterior, com a finalidade de iludir o fisco, cujo único resultado foi a redução ilícita do lucro da fiscalizada.

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

Sistema Especialde Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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