



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721355/2023-47
RESOLUÇÃO	1302-001.317 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NEOVIA NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício oposto em face do acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ05, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte.

Em face da contribuinte, foram lavrados os **autos de infração de IRPJ e CSLL** (fls. 74 a 112), relacionados aos anos-calendário de 2019, 2019 e 2020, por **exclusão indevida do ágio da**

apuração do lucro real, com multa regulamentar de 75%, e multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

Para compreensão da operação, a NEOVIA (CNPJ final 50), controladora francesa da adquirente, antiga INVIVO NSA foi denominada “**NEOVIA**” ou “**INVIVO NSA**”; a pessoa jurídica adquirida, a contribuinte-autuada, é a atual NEOVIA BRASIL (CNPJ final 67) e foi denominada **NEOVIA BRASIL** ou **TOTAL ALIMENTOS**; e a pessoa jurídica incorporada, adquirente das quotas da TOTAL ALIMENTOS, é a INVIVO NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL (CNPJ final 00), foi denominada **INVIVO BRASIL**.

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal (“**TVF**” – fls. 23 a 72), extraem-se os fatos e constatações narrados abaixo.

1.2. DO SUJEITO PASSIVO – BREVE HISTÓRICO

O sujeito passivo sob auditoria fiscal, cujos dados cadastrais se encontram informados no início do presente TVF, trata-se de pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de Sociedade Empresária Limitada (Código da Natureza Jurídica 206-2) e CNAE (Código Nacional de Atividade Econômica) 1066-0/00, subclasse que compreende a atividade de Fabricação de alimentos para animais, tendo como forma de tributação no período sob procedimento fiscal (2018 a 2020) o regime do Lucro Real com apuração do IRPJ e CSLL anual.

Segundo seu site oficial, o grupo INVIVO, controlador do sujeito passivo, é uma organização privada multinacional de nacionalidade francesa presente em 38 países e com mais de 90 instalações industriais. Atuando em diversos segmentos, com receitas por volta de 12 bilhões de euros em 2021/2022 e aproximadamente 14.500 funcionários, trata-se de um dos maiores conglomerados do agronegócio na Europa.

Em outubro/2014, a multinacional INVIVO NSA, divisão agrícola do referido grupo francês INVIVO, teria assinado um acordo visando a aquisição da companhia mineira TOTAL ALIMENTOS S/A — que teve posteriormente alterada sua natureza jurídica para sociedade limitada e razão social para NEOVIA NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA —, nº valor estimado de 260 milhões de reais.

Constituída em 30/10/1975, a antiga TOTAL ALIMENTOS S/A, atual NEOVIA NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA (doravante TOTAL ALIMENTOS, NEOVIA BRASIL ou fiscalizada), com sede na cidade mineira de Três Corações e faturamento, na época de sua aquisição pelo grupo INVIVO, de cerca de R\$ 540 milhões anuais, atuava basicamente no mercado de petfood (animais domésticos) e em nutrição animal, exportando seus produtos para mais de 40 países.

(...)

1.3. DO OBJETO DO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

Analisando-se os registros no LALUR e LACS, constata-se a apropriação de expressivos valores a título de exclusão da base tributável de IRPJ e CSLL, atribuídos ao ágio originado na aquisição do sujeito passivo pela INVIVO NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA (CNPJ 06.066.837/0010-00) e posterior incorporação desta pelo próprio sujeito passivo, após operações de reorganização societária formalizadas ao longo dos anos de 2014 a 2018.

Frente ao conjunto de documentos, fatos e evidências, passando pela análise dos respectivos elementos pertinentes às operações de reorganização societária em questão, concluiu-se pela irregularidade da exclusão fiscal do ágio em questão, procedendo-se à glosa de seus efeitos fiscais na apuração da base de cálculo do IRPJ (subtítulo 3.1.1 – DA BASE CÁLCULO DO LUCRO REAL – IRPJ) e da CSLL (subtítulo 3.1.2 – DA BASE CÁLCULO REFLEXA – CSLL).

Com base no § 1º do art. 9º do Decreto 70.235/72, por se referirem aos mesmos elementos de provas, foram incluídos num mesmo processo os Autos de Infração referentes aos tributos IRPJ e CSLL, anos-calendário de 2018 a 2020.

(...)

1.5. DO RESUMO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Ao final do processo da reorganização societária em análise, restou demonstrada a participação da empresa do grupo INVIVO — INVIVO NSA — como **real investidora**, valendo-se da intermediação de sua controlada no Brasil, INVIVO NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA (doravante INVIVO BRASIL), via aumento de capital e mútuo intragrupo, na operação de aquisição, ocorrida formalmente ao final de 2014, da TOTAL ALIMENTOS(atual NEOVIA BRASIL ou fiscalizada).

A suposta adquirente e intermediadora — INVIVO BRASIL — era, à época, controlada pela multinacional do grupo, INVIVO NSA (CNPJ 05.721.948/0001-50), a qual detinha, de 11/2014 até sua incorporação pela NEOVIA BRASIL no final de 2017, 99,00% de seu capital social.

Em 29/10/2014 e 13/01/2015 (3ª e 4ª Alterações Contratuais), visando suprir parcela dos recursos financeiros para aquisição da TOTAL ALIMENTOS/NEOVIA BRASIL pelo grupo INVIVO, a INVIVO NSA faz dois substanciais aportes de capital (por volta de 141 e 19 milhões de reais) na INVIVO BRASIL. Em 05/11/2014, a INVIVO NSA transfere, para a INVIVO BRASIL, por meio de um empréstimo intragrupo, parcela dos recursos financeiros necessários à referida aquisição — 32,5 milhões de reais, integralizados posteriormente, acrescidos dos juros, como capital social, totalizando em torno de 37 milhões, na 6ª Alteração Contratual, em 23/07/2015.

Restou claro que a INVIVO BRASIL, embora fosse uma empresa com atividade econômica e operacional, foi assim mesmo utilizada como empresa veículo, visando permitir o fluxo financeiro dos investimentos ou, pode-se dizer, como extensão de caixa do real investidor, INVIVO NSA.

Em 12/2017, visando transferir o ágio para a empresa investida, ocorre o evento de incorporação, de forma reversa, da INVIVO BRASIL pela antiga TOTAL ALIMENTOS, já sob a denominação NEOVIA BRASIL. Entretanto, não ocorre a confusão patrimonial entre a real investidora e investida. Ou seja, a operação acontece sem a participação da real investidora.

Acresça-se o fato de que o documento apresentado como demonstração da avaliação econômico-financeira, o qual deveria ser arquivado como comprovante da escrituração do ágio e do valor de mercado de bens do ativo da empresa adquirida superior ou inferior ao custo registrado em sua contabilidade, além de atestar que a referida aquisição tivera o valor de sua rentabilidade determinada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, é um documento intempestivo, visto ter sido elaborado em 22/07/2015, enquanto a operação de aquisição ocorreu em 10/2014.

Ademais, ainda que se considere a avaliação econômico-financeira apresentada como suficiente para comprovar o ágio e o valor de mercado dos bens do ativo pagos na operação de aquisição com o valor de sua rentabilidade determinada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, os cálculos contidos no próprio documento atestam que o ágio sujeito à dedução fiscal, ou seja, cujo fundamento econômico seja baseado no valor da rentabilidade da empresa adquirida com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, com valores alocados pela própria fiscalizada, totalizaria apenas R\$15.336.506,70 (recorte, a seguir, extraído do anexo 4, DOC 06_ANALISE EFEITOS FISCAIS_EY_11.2015), e não os R\$123.903.255,82 efetivamente lançados pela fiscalizada (anexo 5, DOC 05_CONTAS CONTÁBEIS ÁGIO)

Composição do pagamento	
Preço pago	212.411.472,37
Cash	134.497.803,31
Comissão Itaú	7.913.669,06
Escrow	50.000.000,00
A pagar	20.000.000,00
Sobra	-
Alocação do preço pago	
Imobilizado	54.473.749,12
Carteira PET	15.055.000,00
Carteira Feed	7.365.000,00
Marcas	31.673.000,00
Goodwill	15.336.506,70
PL adquirida	88.508.216,55
	212.411.472,37
Check	-

Considerando, portanto, que o evento a permitir o aproveitamento fiscal do ágio (goodwill) não se aplicaria à incorporação da empresa intermediadora do investimento, visto a constatação da não ocorrência da confusão patrimonial entre real investidora e investida; que o documento apresentado como demonstração da avaliação econômico-financeira e comprovante da escrituração do ágio e do valor de mercado de bens do ativo da empresa adquirida não foi arquivado na época da operação de aquisição, sendo portanto considerado

extemporâneo; e ainda, mesmo que se considerasse o referido documento como válido e suficiente, o valor alocado no mesmo pela própria fiscalizada como ágio por rentabilidade futura totalizaria um montante muito abaixo do que o efetivamente lançado, os valores irregularmente deduzidos a este título deverão ser glosados.

2.2. DA DEDUÇÃO FISCAL INDEVIDA DO ÁGIO

2.2.1. DAS NORMAS ALUSIVAS AO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO

(...)

No caso presente, como a participação societária foi adquirida em 12/2014 e a operação de cisão seguida de incorporação ocorreu ao final de 2017, aplicam-se ao presente procedimento as disposições contidas nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 e artigos 35 e 37 do Decreto-lei 1.598/77.

(...)

2.2.2. DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA – GRUPO INVIVO

Conforme registro anterior, no final de 2014 a multinacional INVIVO NSA, divisão agrícola do grupo multinacional francês INVIVO, assinou acordo para adquirir a companhia mineira TOTAL ALIMENTOS (atual NEOVIA BRASIL ou fiscalizada). Num valor estimado, na época, em 260 milhões de reais, a referida operação contou com a intermediação da INVIVO BRASIL, controlada da INVIVO NSA no Brasil.

Em consulta aos Atos Sociais da fiscalizada, NEOVIA BRASIL, antiga TOTAL ALIMENTOS, acessados através do site da JUCEMG (Junta Comercial do Estado de Minas Gerais), em ata registrada em 05/11/2014 (ATA DA ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA DE 05 DE NOVEMBRO DE 2014), a operação de venda da companhia para o grupo INVIVO foi aprovada pelos antigos acionistas: Antônio Teixeira de Miranda Neto, Diana Maria Coelho de Miranda, Natália Coelho de Miranda Vianna, Zanda Coelho de Miranda e Ivana Coelho de Miranda.

Um dia após essa aprovação, em ata de 06/11/2014 (ATA DA ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA DE 06 DE NOVEMBRO DE 2014), a referida operação de aquisição da antiga TOTAL ALIMENTOS pelo grupo INVIVO foi também aprovada pelos novos acionistas da companhia recém adquirida: Nilton Ribera Perez e INVIVO BRASIL.

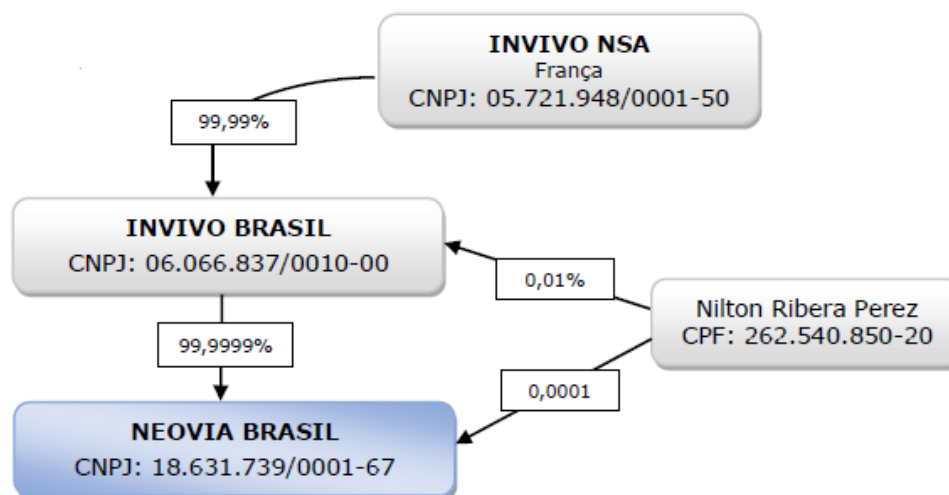
(...)

Segundo registro da ECF de 2014 da INVIVO BRASIL, consta que a empresa tinha como sócios, no final de 2014, a INVIVO NSA (CNPJ 05.721.948/0001-50), sediada na França, controlando 99,99% do capital social, e NILTON RIBERA PEREZ (CPF 262.540.850-20), com 0,01%.

Segundo a ECF de 2015, a partir de 06/11/2014, logo após o processo de aquisição, a NEOVIA BRASIL passou a ter como sócios controladores a INVIVO

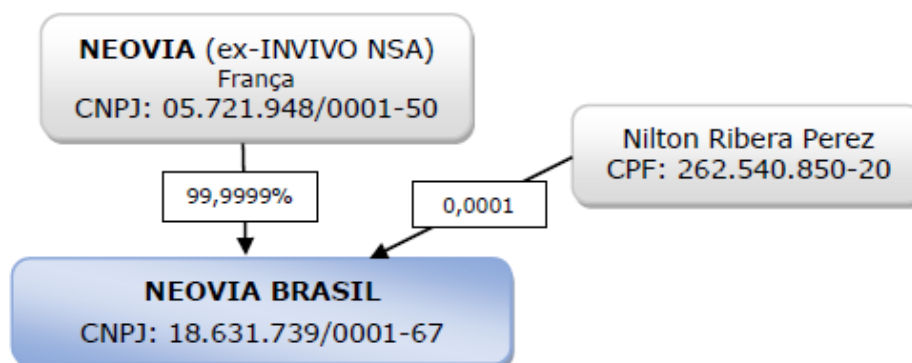
BRASIL(CNPJ 06.066.837/0010-00), com 99,9999% do capital social, e NILTON RIBERA PEREZ(CPF 262.540.850-20), com 0,0001%.

A partir das informações apresentadas anteriormente, pode-se elaborar o seguinte organograma das empresas do grupo INVIVO no Brasil, logo após o processo de aquisição da NEOVIA BRASIL pelo referido grupo, intermediado pela INVIVO BRASIL:



Conforme registro da NEOVIA BRASIL na JUCEMG (3ª ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL, datada em 01/12/2017), esta empresa incorporou a INVIVO BRASIL e todo o ágio gerado anteriormente, na operação de aquisição da própria NEOVIA BRASIL, foi, de forma reversa, para ela transferido.

A sócia majoritária da INVIVO BRASIL, com 99,99% de suas quotas, INVIVO NSA, após a referida incorporação e alteração de sua denominação social para NEOVIA, passou a controlar 99,9999% da NEOVIA BRASIL, conforme o seguinte organograma:



2.2.3. DA NÃO OCORRÊNCIA DA CONFUSÃO PATRIMONIAL

(...)

Dessa forma, nos termos do caput do art. 386 anterior, a pessoa jurídica somente poderá excluir o ágio na apuração do lucro real quando ocorrer absorção do

patrimônio de outra em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio. Há, portanto, que se consumir, em relação ao aspecto material, como **condição indispensável** ao aproveitamento fiscal do ágio, a ocorrência da **confusão patrimonial**, que nada mais é do que o encontro de contas entre real investidor e investida.

(...)

2.2.3.1. DA ORIGEM DOS RECURSOS NA AQUISIÇÃO DA TOTAL ALIMENTOS

Torna-se, portanto, necessário buscar a origem dos recursos utilizados pela INVIVO BRASIL na operação de aquisição da NEOVIA BRASIL. Visando suprir parcela dos recursos financeiros para operacionalizar a aquisição, em 11/2014, da TOTAL ALIMENTOS/NEOVIA BRASIL pelo grupo INVIVO, a INVIVO NSA, sediada na França, sócia quotista majoritária da INVIVO BRASIL, com 99,99% de suas quotas, efetua na sociedade um substancial aporte de capital (quase 141 milhões de reais), conforme registro na JUCEMG em 20/10/2014, recorte, a seguir, extraído de sua 3ª Alteração de Contrato Social (anexo 6, AC 3 INVIVO_ CS APORTE 141M).

(...)

Na sequência, em 13/01/2015, conforme recorte, a seguir, extraído do registro na JUCEMG da 4ª Alteração de Contrato Social da INVIVO BRASIL (anexo 7, AC 4 INVIVO_ CS APORTE 19M), a sócia quotista INVIVO NSA, com sede na França, faz novo aporte de capital (mais de 19 milhões de reais)

(...)

Ainda no final de 2014, a INVIVO NSA transfere, para a INVIVO BRASIL, em 05/11/2014, por meio de empréstimo intragrupo (contabilizado nas contas 2.2.1.05.05 e 2.2.1.05.062), o restante dos recursos financeiros necessários à referida aquisição — 32,5 milhões de reais (conforme quadro, mais adiante, denominado RECURSOS APROPRIADOS NA AQUISIÇÃO TOTAL ALIMENTOS – REGISTROS CONTÁBEIS), posteriormente integralizados como capital social (37 milhões referente ao empréstimo mais juros), conforme recorte a seguir, extraído do registro na JUCEMG da 6ª Alteração Contratual de 23/07/2015 (anexo 08, AC 6 INVIVO_ CS EMPR 37M).

(...)

Portanto, segundo aportes efetuados nas 3ª, 4ª e 6ª Alterações Contratuais, as duas primeiras diretamente, por meio do aumento/integralização do capital social, e a última por empréstimo intragrupo, posteriormente também convertido e integralizado ao capital social, podem ser assim discriminados:

APORTES MEDIANTE EMPRÉSTIMO E INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA INVIVO BRASIL				
Data	Alteração Cont. Social	Meio Empregado	Real Investidor	Vlr. Investido
20/10/2014	3ª	Aporte de Capital	INVIVO NSA	140.610.964,00
13/01/2015	4ª	Aporte de Capital	INVIVO NSA	19.389.036,00
05/11/2014 e 23/07/2015	6ª	Empréstimo e Integralização de Capital	INVIVO NSA	32.500.000,00
		TOTAL		192.500.000,00

Os pagamentos aos antigos sócios quotistas da TOTAL ALIMENTOS, efetuados em 06/11/2014 e 23/09/2022 após sua aquisição pelo grupo INVIVO, segundo comprovantes de transferência bancária apresentados pela fiscalizada em resposta à intimação (anexos 02 e 09, TIPF E RESPOSTA 02 e DOC 03_COMPROV PAGTO AQUISIÇÃO), foram assim realizados:

(...)

Analisando-se as informações contidas nos quadros anteriores, constata-se que os recursos destinados aos pagamentos dos ex-acionistas da TOTAL ALIMENTOS foram provenientes, em sua totalidade, de aumentos de capital e empréstimo intragrupo, integralizados e aportados no período de 20/10/2014 a 13/01/2015 pela INVIVO NSA, holding do grupo francês, sendo, pois, a real investidora da operação de aquisição da TOTAL ALIMENTOS.

Deste modo, chama muito a atenção os exíguos prazos³ ocorridos entre os aportes provenientes da INVIVO NSA e os pagamentos efetuados pela INVIVO BRASIL aos ex-acionistas da empresa adquirida — são praticamente coincidentes, em datas e valores, as integralizações provenientes de seguidos aumentos de capital e empréstimo aportados pela sócia francesa, INVIVO NSA, e os pagamentos aos ex-acionistas da TOTAL ALIMENTOS, conforme demonstrado nos quadros e recortes anteriores.

Portanto, visto que os recursos utilizados na aquisição da TOTAL ALIMENTOS originaram-se diretamente da holding do grupo, INVIVO NSA, domiciliada na França, sua controlada **INVIVO BRASIL serviu tão somente como passagem** dos referidos recursos, **não sendo**, efetivamente, quem **suportou o ônus do investimento**, visto ter atuado como mero canal de transporte dos recursos originados da referida controladora, recursos estes repassados aos ex-acionistas da adquirida logo após seu recebimento.

2.2.3.2. DA REAL INVESTIDORA E ADQUIRENTE DA TOTAL ALIMENTOS

(...)

Portanto, a própria fiscalizada, declarou, sem apontar qualquer ressalva ou restrição, a INVIVO NSA, holding do grupo INVIVO, com sede na França, CNPJ 05.721.948/0001-60, como empresa adquirente, deixando claro ser esta a idealizadora da operação, investidora e real adquirente da TOTAL ALIMENTOS, cuja transferência de controle acionário ocorrera em 11/2014.

(...)

Portanto, ao ocorrer posteriormente a incorporação da controladora INVIVO BRASIL pela controlada, atual NEOVIA BRASIL, antiga TOTAL ALIMENTOS, claramente **não se verifica a necessária ocorrência da confusão patrimonial.**

2.2.4. DA INEFICÁCIA DAS AVALIAÇÕES APRESENTADAS

Nos termos do § 3º do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, regulamentado pelo § 3º do art. 385 do RIR/99, o contribuinte deverá arquivar, como comprovante da escrituração contábil, demonstração dos lançamentos fundamentados economicamente no valor do mercado dos bens do ativo da empresa adquirida superior (ou inferior) ao custo registrado na contabilidade, no valor da rentabilidade com base na previsão dos resultados de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Tais documentos deverão ser arquivados à época da ocorrência dos fatos e/ou atos que se propõem a registrar, visando fundamentar e demonstrar a veracidade das indicações econômicas adotadas nos lançamentos contábeis referentes à aquisição em tela, devendo, portanto, ser contemporâneos à esta.

Após intimação, a fiscalizada apresentou, como demonstração para fundamentar economicamente os lançamentos registrados na contabilidade da INVIVO BRASIL referentes ao suposto ágio pago na aquisição da TOTAL ALIMENTOS, os seguintes documentos:

✓ Avaliação Econômico-Financeira e Estimativa do Valor Justo de certos Ativos Intangíveis e Passivos Financeiros identificados na Aquisição da Total Alimentos S.A. (anexo 11, DOC 06_AVAL ECON-FINANC_APPRAISAL_07.2015), elaborado pela AMERICAN APPRAISAL SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO LTDA (doravante APPRAISAL), datado em 22/07/2015;

✓ Avaliação de Bens Imóveis para Fins de Atendimento ao IFRS – lei contábil 11.638/07 – CPC 01 e CPC 27 (anexos 12, 13 e 14, DOC 06_AVAL IMÓVEIS_REUSCH_11.2015 1, 2 e 3), elaborado pela R2K SERVIÇOS E SOLUÇÕES LTDA (doravante R2K SERVIÇOS), datado em 08/06/2015; e

✓ Aquisição da Total Alimentos S.A. – Efeitos Fiscais do Ágio (anexo 4, DOC 06_ANÁLISE EFEITOS FISCAIS_EY_11.2015), elaborado pela ERNST & YOUNG ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (doravante ERNST & YOUNG), datado em 06/11/2015.

(...)

No entanto, analisando-se os documentos de avaliação apresentados durante os procedimentos anteriores como elemento de prova da fundamentação econômica do ágio escriturado, verificamos que os mesmos contêm vícios que os desqualificam como documentos hábeis e idôneos, quais sejam:

(i) **Intempestividade dos referidos documentos**, elaborados posteriormente à aquisição do investimento e ao lançamento contábil do ágio.

2.2.4.1. DA INTEMPESTIVIDADE DAS AVALIAÇÕES APRESENTADAS

(...)

INTEMPESTIVIDADE DAS AVALIAÇÕES ECONÔMICO-FINANCEIRAS APRESENTADAS			
Aquisição da TOTAL ALIMENTOS	Escrituração do Investimento + Ágio	Documento de Avaliação Apresentado	
		Denominação do Documento	Data do Documento
14/10/2014	03 e 05/11/2014	<i>Avaliação Econômico-Financeira e Estimativa do Valor Justo de certos Ativos Intangíveis e Passivos Financeiros identificados na Aquisição da Total Alimentos S.A.</i>	22/07/2015
14/10/2014	03 e 05/11/2014	<i>Avaliação de Bens Imóveis para Fins de Atendimento ao IFRS – lei contábil 11.638/07 – CPC 01 e CPC 27</i>	08/06/2015
14/10/2014	03 e 05/11/2014	<i>Aquisição da Total Alimentos S.A. – Efeitos Fiscais do Ágio</i>	06/11/2015

A própria Avaliação Econômico-Financeira e Estimativa do Valor Justo de certos Ativos Intangíveis e Passivos Financeiros identificados na Aquisição da Total Alimentos S.A, ao empregar, no Descritivo da Transação o verbo no pretérito — Em 14 de outubro de 2014, a INVIVO adquiriu 100% das ações representativas do capital social da TOTAL ALIMENTOS por um valor de R\$ 260.000 mil —, demonstra claramente que o referido estudo de avaliação Econômico-Financeira da TOTAL ALIMENTOS somente ocorreu após efetivada a operação de aquisição da mesma.

Resta claro, pois, que documento elaborado após a ocorrência do ato ou fato que se pretende provar justamente com este, não pode ser considerado documento hábil e idôneo. Isto posto, nos termos do § 3º do artigo 385 do RIR/99, vigente à época dos fatos, as avaliações econômico-financeira apresentadas não se qualificam como hábeis e idôneas, não se prestando, portanto, à comprovação da fundamentação econômica do suposto ágio escriturado e deduzido fiscalmente.

2.2.4.2. DAS DEMAIS INCONSISTÊNCIAS DAS AVALIAÇÕES APRESENTADAS

(...)

Assim, considerando que o ágio pago tinha, ao menos em parte relevante, evidente fundamentação econômica em intangíveis ou bens do ativo, não poderia a fiscalizada, ao contabilizá-lo, registrar seu fundamento totalmente como expectativa de rentabilidade futura, quando, ao mesmo tempo, apresenta demonstrativo que não corrobora tal declaração.

Dessa forma, para fins tributários, especificamente no tocante à fundamentação econômica dos ágios com base nas hipóteses previstas no art. 385, § 2º, do RIR/1999, as demonstrações/Avaliações apresentadas revelam-se inconsistentes, uma vez que a partir deles não é possível determinar nos negócios realizados os montantes dos ágios que devem ser imputados a cada uma das hipóteses.

(...)

2.2.5.2. DO CÁLCULO DO ÁGIO FISCAL PELO FUNDAMENTO ECONÔMICO

No contexto da aquisição, no final de 2014, da fiscalizada (antiga TOTAL ALIMENTOS, atual NEOVIA BRASIL), operação comandada pelo grupo francês INVIVO e intermediada pela INVIVO BRASIL, apresentam-se, a seguir, uma série de registros contábeis (lançamentos, balancetes e balanços patrimoniais) extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de ambas.

Ao final do ano de 2014, logo após a referida aquisição, o balancete das contas contábeis da INVIVO BRASIL referente ao recente investimento na aquisição da NEOVIA BRASIL (TOTAL ALIMENTOS) e o registro do ágio por rentabilidade futura (Contas 1.3.1.01.11 e 1.3.1.01.10, respectivamente) apresentavam os seguintes valores:

(...)

Como se pode notar, o ágio foi alocado, em sua totalidade e sem embasamento efetivo, sob fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura, lembrando que ainda havia uma parcela a ser paga, de R\$20.000.000,00, referente à aquisição.

Ao final do ano de 2015, o balancete das contas contábeis da INVIVO BRASIL referente ao investimento de aquisição em tela e o registro do ágio por rentabilidade futura apresentavam os seguintes lançamentos:

(...)

No ano de 2015 foram lançados, na conta 1.3.1.01.11 (AGIO POR RENTABILIDADE FUTURA TOTAL ALIM), R\$20.000.000,00 a débito referentes ao restante do investimento acordado na aquisição da TOTAL ALIMENTOS (NEOVIA BRASIL), além de R\$108.566.749,12 lançados a crédito.

Analisando-se o balancete de 2015, foi possível detectar que esses lançamentos a crédito, totalizando R\$108.566.749,12, na conta 1.3.1.01.11 (AGIO POR RENTABILIDADE FUTURA TOTAL ALIM), tiveram como contrapartida contas contábeis referentes à Mais Valia de Ativos e Ativos Intangíveis, conforme se observa no recorte a seguir:

INVIVO NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA								
06.066.837/0010-00								
01/01/2015 a 31/12/2015								
Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1.3.2.07	MAIS VALIA DE ATIVO – PPA	S	0,00		54.848.345,05	174.595,93	54.473.749,12	D
1.3.2.07.02	MAIS VALIA EDIFICIOS	A	0,00		28.750.257,42	0,00	28.750.257,42	D
1.3.2.07.03	MAIS VALIA MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	A	0,00		13.626.012,30	0,00	13.626.012,30	D
1.3.2.07.01	MAIS VALIA TERRENOS	A	0,00		6.317.954,59	0,00	6.317.954,59	D
1.3.2.07.07	MAIS VALIA BENF TERRENOS	A	0,00		6.112.784,50	0,00	6.112.784,50	D
1.3.2.07.04	MAIS VALIA MOVEIS E UTENSILIOS	A	0,00		1.174.192,47	0,00	1.174.192,47	D
1.3.2.07.08	MAIS VALIA EQUIPAMENTOS TI	A	0,00		433.615,42	0,00	433.615,42	D
1.3.2.07.06	MAIS VALIA INSTALAÇÕES	A	0,00		233.528,35	0,00	233.528,35	D
1.3.2.07.05	MAIS VALIA VEICULOS	A	0,00		0,00	174.595,93	174.595,93	C
1.3.4	ATIVO INTANGIVEL							
1.3.4.01.09	MARCAS – PPA	A	0,00		31.673.000,00	0,00	31.673.000,00	D
1.3.4.01.07	CARTEIRA DE CLIENTES PET - PPA	A	0,00		15.055.000,00	0,00	15.055.000,00	D
1.3.4.01.08	CARTEIRA DE CLIENTES INSUMOS - PPA	A	0,00		7.365.000,00	0,00	7.365.000,00	D
Total					108.741.345,05	174.595,93	108.566.749,12	

O termo PPA, indicado nas contas, refere-se à Purchase Price Allocation ou, em português, Alocação do Preço de Compra, ou ainda, Alocação do Preço de Aquisição, que tem a finalidade de apurar o valor justo dos ativos tangíveis e dos intangíveis identificáveis (por exemplo, marcas e carteiras de clientes), inclusive aqueles não reconhecidos previamente nas demonstrações contábeis, mas que compõem o patrimônio da adquirida, passando assim a remontar o balanço patrimonial.

(...)

Lembrando que a fiscalizada apresentou, como demonstração que deverá ser arquivada como comprovante da escrituração capaz de fundamentar as indicações econômicas adotadas nos lançamentos contábeis referentes à aquisição da antiga TOTAL ALIMENTOS, dentre outros, dois documentos, já discriminados no subtítulo 2.2.4 (DA INEFICÁCIA DAS AVALIAÇÕES APRESENTADAS), quais sejam:

✓ Avaliação Econômico-Financeira e Estimativa do Valor Justo de certos Ativos Intangíveis e Passivos Financeiros identificados na Aquisição da Total Alimentos S.A., elaborado pela APPRAISAL e datado em 22/07/2015 (anexo 11, DOC 06_AVAL ECON-FINANC_APPRAISAL_07.2015); e ✓ Aquisição da Total Alimentos S.A. – Efeitos Fiscais do Ágio, elaborado pela ERNST & YOUNG e datado em 06/11/2015 (anexo 4, DOC 06_ANÁLISE EFEITOS FISCAIS_EY_11.2015).

No primeiro documento, na conclusão do Relatório Final, página 35, extraiu-se o quadro a seguir, donde se deduz, nos termos dos argumentos contidos no presente TVF e segundo **registros da própria empresa contratada** para elaborar a referida avaliação econômico-financeira, que apenas as parcelas alocadas na coluna Valor Estimado em 31/10/2014, denominadas Força de Trabalho (parte do Goodwill) e Goodwill (Líquido de Força de Trabalho), respectivamente de R\$7.960.000,00 e R\$7.376.000,00, totalizando **R\$ 15.336.000,00**, se enquadrariam como **ágio** com fundamento econômico baseado no valor da rentabilidade com previsão nos resultados futuros.

InVivo Nutrição e Saúde Animal Ltda. - Relatório Final

Q.T. B0213/1. Conclusão

**Conclusão**

De acordo com as informações e análises descritas neste Relatório, a nossa opinião de valor, na Data-Base, para o Valor Justo dos Ativos Intangíveis identificados é conforme a seguir:

Análise de Taxas de Retorno Requeridas	Valor Estimado em 31/10/2014 (R\$000's)	Retorno Requerido sobre Ativos %
Caixa e Equivalentes (1)	673	N/A
Capital de Giro (1)	44.245	10,96%
Ativo Fixo (2)	136.339	10,96%
Marcas	31.673	16,14%
Carteira de Clientes - Pet	15.055	16,14%
Carteira de Clientes - Animal Feed	7.365	16,14%
Força de Trabalho (parte do Goodwill)	7.960	20,14%
Goodwill (Líquido de Força de Trabalho)	7.376	22,14%
Total de Ativos Operacionais Líquidos	250.686	
Weighted Average Return on Assets ("WARA")		12,67%
Outros Ativos Não Operacionais (3)	9.176	
Ajustes - Contingências Dívida (4)	1.138	
Total de Ativos Líquidos	260.000	
Passivos Financeiros Assumidos (5)	46.451	
- Estoques Assumidos	33.813	

Nos mesmos moldes, o recorte, a seguir, extraído da página 25 do segundo documento, indica que o ágio passível de dedução fiscal com fundamento econômico baseado no valor da rentabilidade com previsão nos resultados futuros, valores estes alocados pela própria autora do documento contratada pela fiscalizada (ERNST & YOUNG), totalizaria R\$15.336.506,70 — portanto, valor bem próximo ao do documento anterior — e não os R\$123.903.255,82 indicados no documento apresentado pela fiscalizada em atendimento ao subitem 3.5 do TIPF4 (anexo 5, DOC 05_CONTAS CONTÁBEIS ÁGIO).

Composição do pagamento

Preço pago	212.411.472,37
Cash	134.497.803,31
Comissão Itaú	7.913.669,06
Escrow	50.000.000,00
A pagar	20.000.000,00
Sobra	-

Alocação do preço pago

Imobilizado	54.473.749,12
Carteira PET	15.055.000,00
Carteira Feed	7.365.000,00
Marcas	31.673.000,00
Goodwill	15.336.506,70
PL adquirida	88.508.216,55
	212.411.472,37

Check

-

Ou seja, o valor registrado contabilmente, como ágio por rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros simplesmente desconsiderou as parcelas fundamentadas economicamente como valor de mercado de bens do

ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na contabilidade e fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

O cálculo teria considerado, de maneira equivocada, tão somente as seguintes parcelas:

Preço Pago – PL adquirida = Ágio por Rentabilidade Futura; ou

212.411.472,37 – 88.508.216,55 = 123.903.255,82

No entanto, partir das informações apresentadas anteriormente, conclui-se que o ágio referente à aquisição da TOTAL ALIMENTOS deveria ser assim alocado:

CÁLCULO DO ÁGIO REFERENTE À AQUISIÇÃO DA TOTAL ALIMENTOS/NEOVIA BRASIL		
Fundamento Econômico		Valor
Inciso	§ 2º do art. 385 do RIR/99 (art. 20 do Decreto-lei 1.598/77)	
I	Valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade	R\$ 54.473.749,12
II	Valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros	R\$ 15.336.506,70
III	Fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas	R\$ 54.093.000,00
TOTAL		R\$ 123.903.255,82

(...)

Portanto, conforme afirmado anteriormente, o referido registro do ágio, na parte B do e-Lalur e e-Lacs, foi integralmente alocado, irregularmente, sob fundamento econômico por rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, na conta denominada AMORTIZAÇÃO AGIO FISCAL PPA TOTAL. Tais registros demonstram que os saldos iniciais (soma do crédito mais o saldo final) corresponderiam a R\$123.534.190,56, valor próximo ao extraído dos documentos apresentados pela própria fiscalizada (R\$123.903.255,82).

(...)

Confirma-se, portanto, pelo exposto neste e no subtítulo 2.3.5.1 (DO TRATAMENTO DO ÁGIO FISCAL PELO FUNDAMENTO ECONÔMICO), que o ágio sujeito à dedução fiscal com fundamento econômico baseado no valor da rentabilidade da empresa adquirida com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, conforme valores alocados pelas autoras dos documentos contratadas pela própria fiscalizada, totalizam, de fato, R\$ 15.336.506,70, devendo o excedente ser glosado, nos seguintes termos:

ÁGIO PARCIAL A SER GLOSADO - SUBTÍTULO 2.3.5		
ÁGIO TOTAL LANÇADO	ÁGIO CONSIDERADO	ÁGIO A SER GLOSADO
123.534.190,56	15.336.506,70	108.197.683,86

Lembrando que essa glosa parcial, equivalente a R\$ 21.639.536,77/ano, tão somente será aplicada caso não prosperem os argumentos contidos nos subtítulos

2.2.3 (DA NÃO OCORRÊNCIA DA CONFUSÃO PATRIMONIAL) e 2.2.4 (DA INEFICÁCIA DAS AVALIAÇÕES APRESENTADAS).

Ante às constatações contidas no TVF, as acusações fiscais podem assim ser sumarizadas:

- (i) Inexistência de confusão patrimonial e utilização de empresa veículo, em razão de a real adquirente das participações societárias da **TOTAL ALIMENTOS** ser a **INVIVO NSA** (controladora francesa da adquirente que foi incorporada); e
- (ii) Ausência de contemporaneidade no laudo de avaliação que justifique a expectativa por rentabilidade futura do ágio pago;
- (iii) Subsidiariamente, caso superadas as duas premissas que justificaram a glosa integral do ágio, que os laudos de avaliação avaliaram o ágio amortizável (*goodwill*) no montante de R\$ 15.336.506,70 do preço total pago.

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de 75%, e se exigiu multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 729 a 779), acostando diversos documentos que sustentam suas alegações. Defende:

- (i) a ocorrência de confusão patrimonial entre investidor e investidora;
- (ii) a tempestividade do laudo que demonstra o fundamento econômico do ágio pago na operação societária;
- (iii) o fundamento econômico do ágio ser a expectativa de rentabilidade futura, porquanto o laudo de avaliação foi feito com a demonstração do fluxo de caixa descontado e porque a fiscalização, ao analisar subsidiariamente eventual ágio amortizável, o faz com base nas alterações da Lei nº 12.973/2014;
- (iv) subsidiariamente, a possibilidade de aproveitamento fiscal de outras rubricas além do *goodwill*, sendo possível depreciar a maioria dos ativos nos prazos legais;
- (v) graves equívocos no cálculo da multa isolada, porquanto apurava o lucro real por meio de balanços de suspensão e redução e a multa lançada foi de 50% sobre o reflexo fiscal da amortização do ágio glosado, inclusive, com erros nos valores utilizados na base de cálculo da multa isolada;
- (vi) a impossibilidade de imputação concomitante da multa isolada e da multa de ofício;
- (vii) não cabimento de multas em razão a boa-fé da contribuinte, que agiu de acordo com a jurisprudência à época dos fatos;
- (viii) a decadência em relação à aplicação de multas para o ano de 2018; e

- (ix) o não cabimento de multa isolada na estimativa mensal de dezembro apurada com base em balancete de suspensão ou redução.

A impugnação foi julgada procedente em parte, conforme Acórdão nº 105-012.917, da 1ª Turma da DRJ05 (fls. 14.236 a 14.329), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

ÁGIO. DESPESA DE AMORTIZAÇÃO. DECADÊNCIA.

O FISCO tem prazo de 5 anos a partir da repercussão tributária da dedução da amortização do ágio, tal como preconiza a Súmula CARF nº 116.

ÁGIO. CONCEITO. HIPÓTESES LEGAIS DE AMORTIZAÇÃO.

Ágio é o sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros). Tratando-se de participação societária é formado quando a adquirente paga pelo investimento valor superior ao seu valor patrimonial. Trata-se de instituto jurídico-tributário para o qual a legislação prevê três fundamentos econômicos: valor de mercado dos ativos; expectativa de rentabilidade futura e valoração do fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas; a cada um atribuindo efeitos fiscais próprios.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RENTABILIDADE COM BASE EM PREVISÃO DE RESULTADO NOS EXERCÍCIOS FUTUROS. LAUDO TÉCNICO PRODUZIDO POSTERIORMENTE À AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO. INEFICÁCIA.

A existência do ágio, seu respectivo lançamento contábil e o fundamento que o justifica, implica, para fins tributários, a preexistência ou coexistência do demonstrativo indicativo da sua formação. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade em correspondência com a documentação respectiva. A inexistência da documentação que amparou o lançamento contábil na data do registro do ágio implica a não comprovação de que o fundamento se pautou em expectativa de rentabilidade futura para fins de sua amortização posterior, à razão mensal de 1/60.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se pode caracterizar a subsidiária brasileira, que adquiriu uma outra empresa, e foi posteriormente por esta incorporada, como empresa-veículo, se a sua existência não serviu apenas para viabilizar a amortização fiscal do ágio daquela operação, se foi constituída muito tempo antes da operação de aquisição, se era operacional, e após a aquisição da então controlada, continuou em operação por mais de 3 anos, não se podendo afirmar que era um CNPJ de prateleira, constituída apenas para possibilitar a utilização de ágio e de duração efêmera.

ÁGIO. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. VALOR DE MERCADO DOS BENS QUE SUPERA O VALOR CONTÁBIL.

À Autoridade Fiscal compete reverter, através da correspondente glosa, a amortização indevida para efeitos tributários, não lhe cabendo proceder ou refazer a contabilidade da pessoa jurídica, à qual cabe zelar por sua escrituração.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020 DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

ERRO DE CÁLCULO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo. À Autoridade Tributária incumbe rever de ofício o lançamento quando identifica equívoco na apuração do tributo devido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pelo contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

LANÇAMENTO DO IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2018, 2019, 2020 INSUFICIÊNCIA DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

O lançamento da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há

coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais. Também não se aplica ao caso o princípio da consunção.

MULTA ISOLADA. BOA-FÉ. AUSÊNCIA DE DOLO OU CULPA.

O Inciso II, alínea b, do art. 44 da Lei nº 9.430/96 descreve a conduta infracional e a multa, não cogitando a intenção do agente ou constatação de culpa ou conduta dolosa.

MULTA ISOLADA. PERÍODO DE APURAÇÃO MENSAL.

A obrigação de recolher o tributo sobre a base estimada em determinado mês está estampada no art. 2º da Lei nº 9.430/96 e a ausência do recolhimento dessa estimativa enseja a sanção prevista artigo 44. II, “b” da referida Lei nº 9.430/1996.

O período de apuração é mensal, e comporta os meses de janeiro a dezembro do ano a que se refere.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO.

Nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste na aplicação dos percentuais previstos para o imposto e adicional sobre a receita bruta auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, ou, o imposto e adicional devidos sobre o lucro real acumulado mensalmente, subtraído das deduções legais e reduzido do valor já pago no período em curso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em suma, entendeu o acórdão recorrido:

- (i) que não teria ocorrido a decadência suscitada pela contribuinte;
- (ii) *por afastar a aplicação da tese da “real adquirente” e a caracterização da investidora brasileira como empresa-veículo*, porquanto a sociedade tinha substância econômica, operacional e manteve o controle da investida por 3 anos após a aquisição, inclusive, apresentando notas fiscais das operações regulares que manteve antes da incorporação pela TOTAL ALIMENTOS;
- (iii) que o laudo de avaliação apresentado é intempestivo, porquanto a operação de compra foi realizada em outubro de 2014 e o laudo data de junho de 2015. Destaca que o **“Laudo elaborado posteriormente não tem o condão de fundamentar um ágio já pago, se naquela data (data da aquisição) não havia qualquer avaliação ou estudo prévio que quantificasse ou mesmo indicasse qual seria o fundamento econômico do sobrepreço”**;

- (iv) sobre a tese do caráter residual do ágio, pela rejeição o argumento porquanto devem ser observadas as regras tributárias vigentes até 31 de dezembro de 2007 e ao analisar os documentos de avaliação contido nos autos, entendeu que não respaldam o fundamento do ágio como expectativa de rentabilidade futura;
- (v) pela negativa da possibilidade de depreciação da mais-valia dos ativos imobilizados, pleiteada pela contribuinte, justificando que *“deve ser ressaltado que não compete à Autoridade Fiscal proceder ou refazer a contabilidade do contribuinte; o lançamento é resultado da amortização indevida para efeitos tributários, a qual foi revertida através da correspondente glosa. No mais, cabe à pessoa jurídica zelar por sua escrituração”*;
- (vi) por rejeitar a matéria de defesa sobre a inexistência de dever de adição do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL;
- (vii) sobre à concomitância da aplicação de multa isolada com multa de ofício, pela possibilidade da aplicação conjunta das sanções;
- (viii) por fim, por reconhecer equívocos no cálculo da multa isolada pela autoridade fiscal, ensejando seu recálculo cujo resultado foi pela exoneração de R\$ 45.847.025,44.

Segue o dispositivo do acórdão recorrido:

241. Do exposto, VOTO por julgar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, para REJEITAR A DECADÊNCIA ARGUIDA, EXONERAR A MULTA ISOLADA no valor total de R\$ 45.847.025,44, MANTENDO R\$ 34.906.900,57, e MANTER INTEGRALMENTE o IRPJ e CSLL lançados, acompanhados da multa de ofício de 75% aplicada e demais acréscimos legais:

(...)

A contribuinte tomou ciência da decisão em 29 de julho de 2024 e apresentou, em 27 de agosto de 2024, Recurso Voluntário (fls. 14.342 a 14.387). Nas razões do recurso, esclarece que a decisão da DRJ superou a tese do *“real adquirente”* e a configuração de *“empresa veículo”*, sendo que os lançamentos de ofício foram mantidos pela impropriedade do Laudo de Avaliação, considerado intempestivo e insuficiente para dar azo ao ágio amortizado com fundamento em expectativa de rentabilidade futura. Afirma que esta é a única questão que permanece controvertida. Quanto ao mérito para reforma do acórdão recorrido, sustenta as seguintes matérias de defesa:

- (i) cumprimento dos requisitos legais para aproveitamento do ágio;
- (ii) tempestividade do laudo que demonstra o fundamento econômico do ágio pago na operação societária, elaborado poucos meses após o final da

- operação (10/2014 foi finalizada a operação e o laudo foi elaborado em julho/2015);
- (iii) o ágio é fundado em expectativa de rentabilidade futura, porquanto sua avaliação demonstra o fluxo de caixa descontado da companhia adquirida;
 - (iv) subsidiariamente, a possibilidade de aproveitamento fiscal de outras rubricas além do *goodwill*, sendo possível depreciar a maioria dos ativos nos prazos legais;
 - (v) a ausência de base legal para adição da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL;
 - (vi) equívocos remanescentes no cálculo da multa isolada imputada, ainda que após o recálculo pela DRJ, pois o reflexo do ágio amortizado anualmente no IRPJ é de no máximo R\$ 12.500.487,46;
 - (vii) impossibilidade de imputação concomitante da multa isolada e da multa de ofício;
 - (viii) decadência em relação à aplicação de multas para o ano de 2018; e
 - (ix) não cabimento de multa isolada na estimativa mensal de dezembro apurada com base em balancete de suspensão ou redução.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

No que tange ao Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, da Portaria nº 2/2023 e da Súmula CARF nº 103, destaco que o limite de alçada vigente foi respeitado, motivo pelo qual também deve ser conhecido.

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

Conforme relatado, as acusações fiscais foram:

- (iv) inexistência de confusão patrimonial e utilização de empresa veículo, em razão de a real adquirente das participações societárias da **TOTAL**

ALIMENTOS ser a **INVIVO NSA** (controladora francesa da adquirente que foi incorporada); e

- (v) ausência de contemporaneidade no laudo de avaliação que justifique a expectativa por rentabilidade futura do ágio pago;
- (vi) subsidiariamente, caso superadas as duas premissas que justificaram a glosa integral do ágio, que os laudos de avaliação avaliaram o ágio amortizável (*goodwill*) no montante de R\$ 15.336.506,70 do preço total pago.

A DRJ, na decisão recorrida, superou a tese do “real adquirente” e a caracterização de “empresa veículo”, sendo que os lançamentos de ofício foram mantidos em parte em razão da impropriedade do Laudo de Avaliação, considerado intempestivo e insuficiente para dar azo ao ágio amortizado com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

Portanto, com relação ao ágio, o Recurso Voluntário se presta a demonstrar a adequação do Laudo de Avaliação a fim de possibilitar a amortização do ágio.

A decisão recorrida ainda reduziu o montante da multa isolada imputada nos lançamentos fiscais, em razão de erro nos cálculos feitos pela autoridade fiscal, matéria que também é controvertida no Recurso Voluntário. O Recurso de Ofício, por sua vez, devolveu a este CARF a discussão quanto à multa isolada exonerada.

Deste modo, necessário analisar a controvérsia sobre o laudo de avaliação e sobre a multa isolada exonerada pela DRJ, considerando as alegações da contribuinte no Recurso Voluntário.

Diligência

Multa isolada aplicada no lançamento de ofício e parcialmente exonerada pela DRJ

A decisão da DRJ exonerou parte da multa isolada lançada, veja:

233. Contra a Multa Isolada o Contribuinte aponta os seguintes erros no cálculo da Fiscalização:

(i) Os montantes das glosas mensais do ágio apurado em decorrência da aquisição das participações societárias da Impugnante pela Invivo Brasil estão indevidamente majorados;

(ii) Os montantes relacionados às supostas faltas de recolhimento de IRPJ e de CS1—1— identificados mensalmente (i.e., a base de cálculo para identificar o valor da multa isolada) foram indevidamente somados nos meses subsequentes; e(iii) Especificamente para o ano-calendário de 2020, os montantes de estimativa dos meses de março, setembro e novembro não foram considerados para o cálculo.

234. Observado o demonstrativo de cálculo da Fiscalização, se verifica que, de fato, o valor da adição por ineditabilidade do ágio em tela é superior ao valor que consta no Auto de Infração:

(...)

235. Sobre esta divergência não consta no Termo de Verificação Fiscal menção que a justifique.

(...)

237. Assiste razão ao Impugnante quanto aos seguintes erros de cálculo: (i) valor adicionado superior ao valor mensal da glosa, (ii) falta de dedução das estimativas acumuladas nos meses de março, setembro e novembro, e (iii) impropriedade da linha “(+) IR devido meses anteriores”.

238. Outrossim, a Autoridade Fiscal no cálculo das multas isoladas partiu, do Lucro Real Após a Compensação de Prejuízos de Anos Anteriores (linha 175), ao mesmo tempo em que calcula o prejuízo fiscal e a base negativa a compensar sobre a soma deste valor com o valor glosado:

239. No ano de 2018 a Fiscalização apurou multa isolada nos meses de fevereiro e março. No ano de 2019 a Fiscalização apurou multa isolada nos meses de janeiro, fevereiro, e de agosto a dezembro. No ano de 2020 a Fiscalização apurou multa isolada em todos os meses do período. Nos demais meses não houve lançamento. São identificados os seguintes erros de cálculo:

(i) O limite do Prejuízo Fiscal de anos anteriores sobre o Lucro Real apurado na ECF foi compensado a maior;

(ii) Os montantes das glosas mensais do ágio apurado em decorrência da aquisição das participações societárias da Impugnante pela Invivo Brasil estão indevidamente majorados;

(iii) Os montantes relacionados às faltas de recolhimento de IRPJ e de CSLL identificados mensalmente foram indevidamente somados nos meses subsequentes;

(iv) Especificamente para o ano-calendário de 2020, os montantes de estimativa dos meses de março, setembro e novembro não foram considerados para o cálculo.

240. Os Demonstrativos de Cálculos da Multa Isolada juntam-se aos autos às fls. 14131 a 14137 em PDF, bem como em arquivo não paginável à fl 14138.

241. Do exposto, VOTO por julgar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, para REJEITAR A DECADÊNCIA ARGUIDA, EXONERAR A MULTA ISOLADA no valor total de R\$ 45.847.025,44, MANTENDO R\$ 34.906.900,57, e MANTER INTEGRALMENTE o IRPJ e CSLL lançados, acompanhados da multa de ofício de 75% aplicada e demais acréscimos legais:

(...)

Contudo, a contribuinte ainda refuta o cálculo feito pela DRJ, conforme aponta no Recurso Voluntário:

75.2 Diante disso, a d. DRJ juntou às fls. 14.131/14.138 o novo cálculo da multa isolada, que resultou em um montante a exonerar de R\$ 45.847.025,44, mantendo-se multa isolada de R\$ 25.522.322,33, sendo R\$ 18.186.573,02 referente ao IRPJ e R\$ 7.335.749,31 referente à CSLL), considerando valores históricos.

76 Ocorre que, a despeito do acertado raciocínio da D. DRJ, a Recorrente identificou que os novos cálculos ainda não ajustaram todos os equívocos de cálculo cometidos no lançamento fiscal.

77 É que assumindo o pior cenário para a Recorrente (i.e., se não fosse possível considerar deduções, prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa), o valor máximo da multa isolada que poderia ser imputada corresponderia ao valor obtido aplicando-se o percentual de 50% (previsto no art. 44, II, alínea 'b', da Lei 9.430/96) sobre o reflexo fiscal da amortização do ágio anualmente considerado (i.e., 34% sobre os R\$ 24 milhões atualmente glosados). Veja-se em números:

Agio anualmente considerado	Reflexo fiscal do ágio anual	Percentual da multa isolada	Valor máximo da multa isolada por ano	Valor máximo da multa isolada no AI
24.706.838,16	8.400.324,97	50%	4.200.162,49	12.600.487,46

77.1 É dizer: o valor máximo da multa isolada imputada nestes autos (correspondente a 03 anos-calendários) seria de R\$ 12.600.487,46 – muito inferior ao montante de R\$ 25.522.322,33, apontado no novo cálculo da D. DRJ. Evidente, então, com base nesse exercício absolutamente conservador (pior cenário possível para a Recorrente), no mínimo, o valor de multa isolada (já recalculado) estaria majorado em mais de R\$ 12 milhões!

78 Pois bem. Em uma análise detida dos novos cálculos de multa isolada juntados pela d. DRJ, a Recorrente identificou o seguinte:

(i) A d. DRJ acertadamente ajustou os equívocos relacionados ao (i.1) valor das glosas mensais do ágio (que antes estava majorado), (i.2) considerou os valores das estimativas dos meses de março, setembro e novembro de 2020 (que haviam sido desconsiderados do cálculo pela d. Autoridade Fiscal); mas(ii) Em relação aos valores de IRPJ e CSLL glosados nos meses anteriores, a d. DRJ (ii.1) acertadamente eliminou a somatória destes montantes nos meses subsequentes, sem (ii.2) proceder ao devido desconto destes valores nos meses subsequentes, os quais são apurados por meio da metodologia de balancete de redução/suspensão.

78.2 Isso quer dizer que resta apenas um equívoco no cálculo da multa isolada ainda pendente de ajuste: a necessidade de excluir (descontar) os montantes de IRPJ e CSLL calculados nos meses anteriores nas apurações das antecipações mensais pelo balancete de redução/suspensão devidos nos meses subsequentes. Vejamos em maiores detalhes.

79 Como se sabe, o cálculo dos pagamentos das estimativas mensais por meio de balancete de suspensão e redução – tal como o presente caso – é feito de forma acumulada considerando todo o período em curso.

79.1 Isso implica dizer, por exemplo, que o IRPJ e a CSLL devidos no mês fevereiro já consideram os montantes correspondentes ao mês de janeiro do mesmo ano-calendário. Nesta hipótese, a glosa do ágio considerado em fevereiro pela d. Autoridade Fiscal corresponde à glosa de fevereiro (mês corrente) e de janeiro (mês anterior).

79.2 Por este motivo, deve-se excluir o montante de IRPJ e CSLL calculados no mês anterior, sob pena de duplicar o valor autuado no mês seguinte.

80 Ocorre que, para corrigir o equívoco incorrido pela d. Autoridade Fiscal (que somou os mesmos valores apurados nos meses anteriores), a d. DRJ simplesmente excluiu a linha relativa ao “IR devido nos meses anteriores” para o novo cálculo da multa isolada.

Vejamos o comparativo destes cálculos (fls. 14.135):

	jan/20	fev/20	mar/20		jan/20	fev/20	mar/20
Discriminação - IRPJ - AUTO DE INFRAÇÃO					RECALCULO Estimativa - IRPJ		
Lucro real apurado pelo contribuinte (LALUR)	2.158.690,27	4.846.551,79	2.200.292,15		Lucro real apurado pelo contribuinte (LALUR)	3.086,27,81	6.823.645,43
(+) EXCLUS. INDEVIDA - RED. GOODWILL - INCORPUS/USUO/CISAO	2.331.290,90	4.882.581,20	6.963.871,80		(+) EXCLUS. INDEVIDA - RED. GOODWILL - INCORPUS/USUO/CISAO	2.058.903,18	4.117.806,36
(=) Lucro real antes compensação prejuizo fiscal	4.490.980,87	9.509.132,99	9.194.163,95		(=) Lucro real antes compensação prejuizo fiscal	5.144.174,06	11.041.451,79
(-) Comp. Prejuizo fiscal (30%)	1.347.294,26	2.852.739,90	2.758.249,19		(-) Comp. Prejuizo fiscal (30%)	1.543.263,56	3.312.435,53
(=) Lucro real apurado	3.143.686,61	6.656.393,09	6.435.914,77		(=) Lucro real apurado	3.600.910,49	7.729.016,26
Imposto de Renda - 15%	471.552,98	998.458,96	965.387,21		Imposto de Renda - 15%	540.138,37	1.159.350,44
Adicional Imposto de Renda	312.368,06	661.639,31	637.591,48		Adicional Imposto de Renda	389.002,27	798.001,62
Total IRPJ apurado	783.921,05	1.660.098,27	1.602.978,69		Total IRPJ apurado	929.140,64	1.957.352,06
(-) IR devido meses anteriores	0,00	783.921,05	1.602.978,69		(-) Deduções conforme ECF (indicado pelo Fisco/ágio)	12.958,14	42.017,45
(-) Deduções conforme ECF	12.958,14	42.037,45	55.236,57		(-) IRRF conforme DIRF (indicado pela Fiscalização)	3.379,58	10.002,32
(-) IRRF conforme DIRF	3.379,58	10.002,32	11.504,06		IRPJ Estimativa devido	881.882,96	1.876.134,29
(-) Imposto pago por estimativa	821.962,61	1.169.990,94	0,00		(-) Imposto pago por estimativa (indicado pela Fiscalização)	821.962,61	1.169.990,94
Diferença apurada	246.521,32	1.222.899,31	3.126.333,32		Diferença apurada	369.029,29	797.133,41
Multa isolada - 50%	123.260,66	611.449,66	1.563.166,67		Multa isolada - 50%	184.514,64	398.566,70
					AUTO DE INFRAÇÃO	123.260,66	611.449,66
					VALOR DA MULTA A EXONERAR	0,00	297.882,93
					VALOR DA MULTA MANTIDA	0,00	398.566,73

80.1 O efeito disso é não somar e, tampouco, excluir os valores de IRPJ e CSLL apurados/glosados nos meses anteriores – o que, essencialmente, implica duplicar a base sobre a qual a multa isolada é calculada.

80.2 Para deixar esse efeito duplicado evidente, a Recorrente colaciona abaixo um cálculo demonstrativo da lógica utilizada pela d. DRJ. Isto é, foi isolado o efeito da glosa do ágio em comento e, ao mesmo tempo, não excluídos os valores de IRPJ e CSLL considerados devidos nos meses anteriores (tal como feito no recálculo da multa isolada).

Discriminação	Cálculo Ilustrativo - racional da d. DRJ	
	Jan/19	fev/19
Lucro real apurado pelo contribuinte (LALUR)	0,00	0,00
(+) EXCLUS. INDEVIDA - RED. GOODWILL - INCORP/USUO/CISAO	2.058.903,18	4.117.806,36
(=) Lucro real antes compensação prejuizo fiscal	2.058.903,18	4.117.806,36
(-) Comp. Prejuizo fiscal (30%)	0,00	0,00
(=) Lucro real apurado	2.058.903,18	4.117.806,36
Imposto de Renda - 15%	308.835,48	617.670,95
Adicional Imposto de Renda	203.890,32	407.780,64
Total IRPJ apurado	512.725,80	1.025.451,59
(-) IR devido meses anteriores	0,00	linha excluída
(-) Deduções conforme ECF	0,00	0,00
IR a pagar	512.725,80	1.025.451,59
(-) IRRF conforme DIRF	0,00	0,00
(-) IR pago por estimativa ECF	0,00	0,00
Diferença apurada	512.725,80	1.025.451,59
Multa Isolada - 60%	268.382,90	615.270,95

81 Ora, se o cálculo considera o efeito isolado da glosa do ágio, o valor mensal devido de IRPJ de CSLL deveria ser o mesmo em ambos os meses e, conseqüentemente, o valor da multa idêntico. Veja-se, no entanto, que a multa isolada cobrada no mês de fevereiro (R\$ 512.725,80) é o dobro daquela indicada no mês de janeiro (R\$ 256.362,90) se considerarmos a lógica utilizada nos Autos de Infração em comento.

82 Para corrigir esse cálculo distorcido da d. Autoridade Fiscal, bastaria excluir o valor autuado no mês anterior (e não, simplesmente, a linha correspondente a este montante), evitando que o valor já autuado seja considerado novamente na base do cálculo da multa do mês seguinte. Confira-se o cálculo correto considerando o mesmo cenário acima (efeito isolado da glosa do ágio):

Discriminação	Cálculo Ilustrativo - racional correto	
	Jan/19	Fev/19
Lucro real apurado pelo contribuinte (LALUR)	0,00	0,00
(+) EXCLUS. INDEVIDA - RED. GOODWILL - INCORP/FUSÃO/CISÃO	2.058.903,8	4.117.806,36
(-) Lucro real antes compensação prejuízo fiscal	2.058.903,8	4.117.806,36
(-) Comp. Prejuízo fiscal (30%)	0,00	0,00
(=) Lucro real apurado	2.058.903,8	4.117.806,36
Imposto de Renda - 15%	308.835,48	617.670,95
Adicional Imposto de Renda	203.890,32	407.780,64
Total IRPJ apurado	512.725,80	1025.451,59
(-) IR devido meses anteriores	0,00	512.725,80
(-) Deduções conforme ECF	0,00	0,00
IR a pagar	512.725,80	512.725,80
(-) IRRF conforme DIRF	0,00	0,00
(-) IR pago por estimativa ECF	0,00	0,00
Diferença apurada	512.725,80	512.725,80
Multa Isolada - 50%	256.362,90	256.362,90

83 Dito de outro modo, não só é equivocada somar o IRPJ e a CSLL calculados nos meses anteriores àqueles subsequentes (tal como ocorrida no cálculo originalmente apresentado pelas d. Autoridades Fiscais), mas também é errôneo não subtrair o valor dos tributos apurados/glosados nos meses anteriores (tal como ocorre no recálculo apresentado pela d. DRJ). Vejamos um exemplo concreto do cálculo da multa isolada do mês de dezembro/2019 foi indevidamente majorada no recálculo da d. DRJ:

RECÁLCULO Estimativa - IRPJ	nov/19	dez/19	dez/19
Lucro real apurado pelo contribuinte (LALUR)	14.245.929,95	12.459.804,67	12.459.804,67
(+) EXCLUS. INDEVIDA - RED. GOODWILL	22.647.934,98	24.706.838,16	24.706.838,16
(=) Lucro real antes compensação prejuízo fiscal	36.893.864,93	37.166.642,83	37.166.642,83
(-) Comp. Prejuízo fiscal (30%)	11.068.159,48	11.149.992,85	11.149.992,85
(=) Lucro real apurado	25.825.705,45	26.016.649,98	26.016.649,98
Imposto de Renda - 15%	3.873.855,82	3.902.497,50	3.902.497,50
Adicional Imposto de Renda	2.560.570,55	2.577.665,00	2.577.665,00
Total IRPJ apurado	6.434.426,36	6.480.162,50	6.480.162,50
(-) IRPJ devido meses anteriores	linha excluída	linha excluída	3.836.332,66
(-) Deduções (indicado pela Fiscalização)	80.858,66	80.858,66	80.858,66
(-) IRRF (indicado pela Fiscalização)	1.022.335,52	1.023.743,90	1.023.743,90
IRPJ Estimativa devido	5.331.232,18	5.375.559,94	1.539.227,27
(-) IRPJ pago por estimativa (indicado pela Fiscalização)	1.494.899,52	1.494.899,52	1.494.899,52
Diferença apurada	3.836.332,66	3.880.660,42	44.327,75
Multa isolada - 50%	1.918.166,33	1.940.330,21	22.163,88
AUTO DE INFRAÇÃO	3.738.059,46	5.004.697,57	5.004.697,57
VALOR DA MULTA A EXONERAR	1.819.893,13	3.064.367,36	4.982.533,69
VALOR DA MULTA MANTIDO	1.918.166,33	1.940.330,21	22.163,88

83.1 Note-se do exemplo acima que caso fosse deduzido o IRPJ apurado no mês de novembro/2019 no cálculo da multa de dezembro/2019, o valor remanescente seria R\$ 22.163,88 (e não o valor exorbitante de R\$ 1.940.330,21).

84 Dessa forma, considerar o cálculo da maneira como posta no acórdão recorrido significa reaplicar a multa isolada sobre as estimativas mensais já calculadas nos meses anteriores, o que não condiz com o mandamento exarado no art. 44, II, alínea 'b', da Lei 9.430/96.

As alegações da contribuinte são verossímeis. A multa isolada deve ser reapurada conforme argui a contribuinte, porquanto as glosas feitas pela fiscalização impactam mensalmente a apuração do lucro real e não têm o denominado efeito cumulativo que foi empregado nos cálculos do lançamento de ofício e da DRJ.

A multa isolada deve partir dos valores glosados mensalmente e seus efeitos devem ser considerados de maneira a serem incluídos na apuração do lucro real mensal, de acordo com os balancetes de suspensão ou redução do período. Isto é, a cada mês em que foi realizada a amortização do ágio, acaso a glosa se mantenha, tal montante reflete a apuração do lucro real mensal e então surge a estimativa potencialmente inadimplida. No mês seguinte, o mesmo raciocínio deve ser realizado, sem considerar a glosa anterior já revertida.

O impacto tributário *máximo*, conforme indica a contribuinte, está correto. Entretanto, a obrigação tributária deve ser líquida e certa, e não pautada em valores *potencialmente máximos* – que é menor ao que restou exigível após o resultado do acórdão recorrido.

Deve-se verificar individualmente, mês a mês, o valor a ser pago de estimativas de IRPJ e CSLL considerando a glosa levada a efeito pela fiscalização, de acordo com a opção de apuração do lucro real a partir do levantamento dos balancetes de redução ou suspensão, e então calcular a referida multa isolada sobre a estimativa não paga. Isto é, descontando-se os montantes de IRPJ e CSLL calculados nos meses anteriores nas apurações das antecipações mensais pelo balancete de redução/suspensão devidos nos meses subsequentes.

Isso garante que cada glosa de amortização do ágio impacte a base das estimativas mensais que seriam efetivamente apuradas e devidas pela contribuinte, de acordo com a interpretação da fiscalização, ensejando a aplicação da multa isolada sobre o montante não adimplido.

Porquanto a questão exige uma apuração diminuta e precisa sobre as estimativas não pagas considerando os efeitos da glosa de amortização do ágio e, em razão da matéria demandar um julgamento cujo resultado é líquido, é temerário que se faça tais cálculos sem respeitar a competência da unidade de origem para sua apuração e a abertura de prazo para manifestação da contribuinte quanto ao seu resultado.

Desse modo, entendo ser prudente converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fazendária competente apure a efetiva multa isolada que deveria ser lançada em face da contribuinte. Formulo os seguintes quesitos e determino:

- (i) a devolução do processo à unidade de origem;
- (ii) intime a contribuinte para que esclareça e apresente os documentos eventualmente necessários para se apurar as estimativas do IRPJ e da CSLL, considerando as glosas de amortização de ágio mensalmente revertidas da apuração do lucro real, observando sua opção pela apuração do lucro real mensal cujas estimativas respeitam o levantamento dos balancetes de suspensão ou redução;
- (iii) apure as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não adimplidas, nos termos da legislação tributária, levando em conta as glosas de amortização do ágio mensalmente consideradas (e sem efeito cumulativo) nas apurações mensais dos tributos e aponte a multa isolada pelo não pagamento de estimativa mensal de IRPJ e CSLL a ser cobrada;
- (iv) elabore relatório conclusivo sobre o tema;
- (v) dê ciência do relatório acima referido à contribuinte, facultando-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação a respeito do seu conteúdo, a qual deverá ser acompanhada das correspondentes provas; e
- (vi) apresentada ou não manifestação pela contribuinte, no referido prazo, devolva-se o processo ao CARF, para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas