



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

Processo nº 13855.002820/2010-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.070 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ, CSLL, PIS E COFINS
Recorrente MAGAZINE LUIZA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PRELIMINAR DE INEXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Não houve na defesa da contribuinte expressa menção, como registrado em seu recurso, das consequências de erros e reflexos da glosa das base negativas das CSLL de 2005 e 2006, que refletiu no ano de 2007.

No lançamento complementar é necessária a manifestação expressa da contribuinte para a formação da lide, sob pena de preclusão do direito de defesa.

CESSÃO DE DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE FORMA EXCLUSIVA DE CARTEIRA DE CLIENTES

A cessão da exploração de forma exclusiva quanto à carteira de clientes acrescenta mais valia, e como tal deve ser considerado integrante do fundo de comércio.

Deve ser contabilizado inicialmente no ativo permanente diferido, e a crédito de conta do passivo exigível a longo prazo, não se sujeitando, portanto, à incidência do Pis e da Cofins, nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03.

O ágio somente deve ser reconhecido quando se tem o registro dos mesmos nos livros da contribuinte. Há a necessidade do registro do valor da diferença do ágio em seu tempo para seu efetivo aproveitamento. Inaplicabilidade do disposto no artigo 386 do RIR/99.

BAIXA EM DILIGÊNCIA

A baixa em diligência é medida necessária ao julgamento quando se tem dúvidas sobre informações trazidas pela contribuinte.

Ficou comprovado nos autos que a contribuinte levou à tributação os valores autuados em conta de resultado, tributando-os.

ERRO NO LANÇAMENTO QUANTO À RECEITA NÃO OPERACIONAL NÃO ESCRITURADA

A fiscalização autuou como receita não operacional não escriturada valores que passaram pela conta de resultado decorrentes de ágio. Se a intenção da fiscalização era autuar ganho patrimonial registrado nos termos do Método de Equivalência Patrimonial, não descreveu dessa forma no lançamento fiscal.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade MANTIVERAM a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos o Relator e os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Luis Fabiano Alves Penteado. Designado o conselheiro Roberto Caparroz de Almeida para redigir o voto vencedor. Quanto às demais questões, por unanimidade de votos, DERAM provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração lavrados pela fiscalização federal, que cobra da empresa contribuinte IRPJ, CSLL, Pis e Cofins dos anos calendários de 2005 a 2008, conforme as descrições abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1) *Receitas não contabilizadas relativas à negociação do direito de exclusividade da Fininvest oferecer seus produtos nos pontos de venda da contribuinte, e provenientes da potencial geração de lucros em decorrência da aquisição de novas lojas; (pagos os tributos cobrados no curso do processo)*

2) *Falta de contabilização de cessão de créditos comerciais com a empresa Portonovo, no valor de R\$ 541.330,16; (pagos os tributos cobrados no curso do processo)*

3) *Receita não operacional não escriturada, decorrente do acordo de associação com a Cardiff, no qual houve acréscimo patrimonial obtido na aquisição de participação societária na Luizaseg.*

Em razão disso, lavraram-se as seguintes autuações:

1 - Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) - fls. 2 a 13.

Imposto: R\$ 5.198.222,79 Juros de mora: R\$2.616.954,93 Multa Proporcional: R\$ 3.906.029,50 Total: R\$ 11.721.207,22 Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), arts. 249, II, 250, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283, 288 e 926; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24; Lei nº 5.172, de 1966 -Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, II.

2 - Contribuição para o PIS - fls. 14 a 29.

Contribuição: R\$ 101.794,64 Juros de mora: R\$ 37.329,61 Multa Proporcional: R\$83.044,93 Total: R\$222.169,18 Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, arts. 1º, 3º e 4º.

3 - Contribuição para a Seguridade Social (Cofins) - fls. 30 a 45.

Contribuição: R\$ 468.873,25 Juros de mora: R\$ 171.943,52 Multa Proporcional: R\$ 382.510,70 Total: R\$ 1.023.327,47 Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 3º e 5º.

4 - Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 46/57,427/433:

Contribuição: R\$ 1.941.164,35 Juros de mora: R\$ 960.518,10 Multa Proporcional: R\$ 1.458.523,72 Total: R\$4.360.206,17 Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 8.981, de 1995, art.58;Lei nº 9.065, de 1995, art.16; Lei nº 9.316, de 1996, art. 10; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37; CTN, art. 43.

Vejamos o resumo dos fatos no Termo de Verificação Fiscal trazido pela decisão da DRJ:

1) Foi firmado contrato de cessão de crédito com a empresa Portonovo Companhia Securitizadora de Créditos Financeiros, cujo preço atingiu R\$ 541.330,16 e não foi oferecido à tributação.

2) Foram celebrados, em 18/08/2005, 13/09/2005 e 17/03/2006, entre o Magazine Luiza (ML) e a Fininvest, únicos sócios da empresa Luizacred, memorandos de entendimento em que as partes estabeleceram remuneração a ser paga pela financeira pela potencial geração de lucro decorrente do efetivo aumento do número de pontos de venda pela aquisição, pelo ML, de novas lojas (Madol, Arno, Kilar). Trata-se de outras receitas operacionais derivadas da cessão onerosa da exclusividade da Luizacred nos pontos de venda do ML, as quais não foram tributadas pela contribuinte. O ML informou que contabilizou essas receitas reconhecendo no ativo um direito na conta Crédito FMX (ativo circulante com a Fininvest) a representar um direito do ML com a Luizacred, e em contrapartida uma saída do Banco. Tais saídas, na realidade, corresponderam aos pagamentos de parcelas nas aquisições das novas lojas, em nada se relacionando com as receitas obtidas com a Luizacred. Errado o lançamento, uma vez que deveria ter reconhecido as receitas acordadas nos memorandos de entendimento como contrapartida ao reconhecimento dos direitos a receber da Luizacred.

3) Foi celebrado, em 13/12/2005, Contrato de Aliança Estratégica entre o ML, a Cardif e a Cardif do Brasil Seguros e Previdência (que posteriormente alterou sua razão social para Luizaseg), para a criação de joint venture entre uma rede de varejo e uma seguradora de expressão mundial. Nesse acordo ficou estipulado que a Cardif pagaria para o ML um montante de R\$ 50.000.000,00 como contrapartida pelos direitos de exclusividade.

Inicialmente, previu-se que o ML participaria da Luizaseg comprando metade das ações pelo valor nominal de R\$ 3.683.957,00 ao valor de R\$ 1,00, passando a deter metade do capital social.

Em seguida, houve aumento de capital com a emissão de duas ações com valor nominal de R\$ 1,00 cada, classificadas como preferencial classe A (direito de receber dividendo especial de 25% do valor equivalente ao benefício fiscal gozado pela Luizaseg relativamente à amortização do goodwill de R\$ 50.000.000,00) e B (direito de dividendo especial de 75% sobre a mesma base). A ação classe B foi integralizada pelo ML e na subscrição da ação preferencial classe A pela Cardiff houve o pagamento de ágio de R\$ 50.000.000,00 pela NCVP (empresa controlada integralmente pela Cardiff).

O acertado entre as partes foi de que o ML receberia, depois de aportar metade do capital social em valor igual ao integralizado pela Cardiff, R\$ 50.000.000,00 em espécie, e mais a participação societária de metade da seguradora formada Luizaseg, que atua nas dependências e com a clientela do ML.

O desenho da realidade dos fatos indica que quem comprou o direito de exclusividade do ML foi a Cardiff, de acordo com a página 5 do Contrato (fl. 331) no item Goodwill, para em seguida aportá-lo nos ativos da Luizaseg. Nessa Operação foi que, a despeito de titularizar integralmente o direito de exclusividade, cede a título contraprestacional a metade do seu direito a fim de formar a "joint venture". E nessa ocasião houve o acréscimo patrimonial do ML na metade da participação ganha na Luizaseg. Financeiramente basta perceber que no caixa da Luizaseg a NCVF contribuiu com metade mais R\$ 50.000.000,00 e que, não obstante esta contribuição, detém apenas metade da participação societária na empresa. Isto porque o ML contribuiu com o valor da cessão dos direitos da clientela, pelo qual recebeu também a participação societária.

Caso não houvesse a montagem da "joint venture", o valor de venda do direito de exclusividade da clientela a fim de que fosse oferecido os planos de seguro seria outro, eis que na empresa que explorasse este direito o ML não teria qualquer participação.

Assim, o ML teve dois acréscimos patrimoniais, vale dizer: um monetário de R\$ 50.000.000,00; e outro não monetário de R\$25.000.0000,00 no valor da metade da participação societária ganha com a injeção de capital exclusiva pela NCVF.

Por fim, a descaracterizar a existência do ágio descrito no acordo, cabe trazer a informação da integralização pelas duas acionistas da Luizaseg da quantia de R\$ 1.357.728,00, ocorrida em 14/08/2006. Na ocasião, houve a deliberação societária de aprovar o aumento de capital social em R\$ 2.715.456,00 com a emissão de 2.715.456 ações ordinárias nominativas ao preço de R\$ 1,00 (fl. 419). As partes integralizaram ações ao valor nominal em partes iguais, implicando igualdade de participação societária, fato completamente diferente daquele visto anteriormente em que uma paga ágio em favor da outra.

Ademais, houve lavratura de Auto de Infração complementar em 29 de novembro de 2010, na qual CSLL relativa ao ano calendário de 2007, aplicando multa de 75%, sob a seguinte acusação fiscal:

CSLL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES Em auto de infração anterior, constante do processo administrativo nº 13855.002820/2010-15 foi compensada base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido em montante superior ao saldo de períodos anteriores. Em realidade o fiscalizado possuía R\$ 2.000.692,05 de base de cálculo negativa ao final do ano-calendário 2006, no entanto compensou no ano-calendário 2007 o montante de R\$ 2.267.117,09 conforme aponta demonstrativo em anexo. Houve compensação indevida de R\$ 266.425,04.

Além disso, foi compensada erroneamente à fl. 48 do citado processo o montante de R\$ 509.176,67 de saldo de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores. Naquele período inexistia saldo a compensar de base de cálculo negativa, ao revés, ocorreu compensação indevida conforme apontado acima.

Assim sendo, as duas incorreções perfazem a monta de R\$ 775.601,71 compensado indevidamente.

Intimada dos Autos de Infração em 24/11/2010, a contribuinte apresentou impugnação em 23/12/2010, alegando em síntese que:

- *Contratos de cessão de créditos à Portonovo - item 2.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF): Reconhece que cometeu um erro em sua contabilidade, especificamente em relação ao registro do segundo contrato firmado e, por esse motivo, vale-se, da prerrogativa de redução da multa em 50%, realizando o pagamento dos tributos correspondentes no prazo dessa intimação, conforme comprovam os Darf anexos (doc.04);*

- *Direito de exclusividade da Luizacred - item 2.2 do TVF:*

-PIS E COFINS: *O direito de exclusividade na contratação de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor, que implica na cessão da carteira de clientes do Magazine Luiza S/A quanto a tais produtos/serviços, corresponde a um bem incorpóreo que integra o seu fundo de comércio. O aviamento do Magazine Luiza S/A, ou seja, a sua incontestável reputação no mercado de comércio varejista de móveis e eletrodomésticos e a existência de um número expressivo de clientes que já utilizaram os seus serviços, produziu, entre outros, um bem propriamente dito, de inegável valor econômico e absolutamente autônomo, qual seja, a capacidade de atrair clientes para negócios diretamente relacionados a tal ramo de comércio.*

Assim, o direito de exclusividade previsto nos Memorandos de Entendimentos nada mais representa do que o direito de explorar a carteira de clientes atual e futura do Magazine, com exclusividade, na contratação de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor, configurando um direito integrante do seu fundo de comércio, passível de registro no "Ativo Permanente" da companhia.

Dessa forma, nos termos do art. 1º, § 3º, II, e art. 15,1, da Lei nº 10.833, de 2003, não incidem o PIS e a Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do Ativo Permanente.

-IRPJ E CSLL: *Conforme Memorandos de Entendimento, o valor total pago pela Luizacred ao Magazine Luiza por conta da ampliação da rede de distribuição, a título de exclusividade, via aquisição de lojas de terceiros, é R\$ 15.500.000,00, assim dividido:*

(...)

Tais lojas foram adquiridas com ágio devidamente respaldado em laudos de avaliação (doc.05), porém registradas na

contabilidade da impugnante como se adquiridas por valor inferior. Veja-se: Lojas Arno - Valor efetivamente contabilizado como ágio R\$ 17.147.978,01; Lojas Kilar - Valor efetivamente contabilizado como ágio R\$ 736.872,23; Lojas Base - Valor efetivamente contabilizado como ágio R\$ 10.021.318,52; Lojas Madol - Valor efetivamente contabilizado como ágio R\$ 2.899.870,83.

Verifica-se que a diferença entre o ágio efetivamente pago pela impugnante na aquisição das diversas lojas (R\$ 46.356.039,59) e o quanto levado a registro contábil a esse título (R\$ 30.806.039,59) é exatamente igual ao montante total pago pela Luizacred à impugnante como remuneração pelo direito de exclusividade: R\$ 15.500.000,00.

Considerando que tal ágio enseja o aproveitamento correlato da dedutibilidade das despesas por conta da sua amortização, nos termos do art. 386, do RIR, de 1999, o que se tem é que as receitas de remuneração pelo direito de exclusividade não foram tributadas, porém não houve o aproveitamento fiscal da diferença do ágio não contabilizado.

Importante esclarecer que o art. 385, do RIR, de 1999, estipula que os contribuintes obrigados à adoção do método da equivalência patrimonial para a contabilização e registro de seus investimentos em sociedades controladas ou coligadas, devem desdobrar o custo de aquisição do investimento em valor de patrimônio líquido e ágio, indicando os fundamentos econômicos desse ágio. Caso haja operação de incorporação entre a sociedade investidora e a investida, o ágio registrado pode gerar efeitos tributários, que dependerá das razões econômicas que justificam o ágio. No presente caso, em que o fundamento do ágio é a rentabilidade futura (laudos de avaliação anexos), nos termos do art. 386, III, do RIR, de 1999, a amortização do ágio deverá ser feita à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração (amortização no prazo máximo de 5 anos). A despesa correspondente a tal amortização será dedutível para fins fiscais.

Assim, demonstrada a necessidade de "abatimento" entre os valores de receitas supostamente omitidos e os valores correspondentes ao benefício fiscal não amortizado, evidente a falta de liquidez e certeza às autuações em questão, uma vez que os valores referentes ao IRPJ e CSLL foram efetivamente "compensados", motivo pelo qual não podem prosperar os lançamentos em questão.

• *Postergação do pagamento:*

Caso não se admitam os argumentos expostos no tópico anterior, deve-se aplicar o instituto da postergação de pagamento. Segundo o art. 273 do RIR, de 1999, quando o contribuinte deixar de escriturar uma receita submetendo-a à tributação em período posterior aplica-se a regra relativa à postergação do pagamento. A eventual receita decorrente do contrato de exclusividade foi efetivamente oferecida à tributação nos anos

seguintes, nos quais não houve o aproveitamento adequado do benefício fiscal decorrente da amortização do ágio.

A recomposição dos lucros tributáveis para consideração dos efeitos da postergação tem que ser feita considerando-se não só o período no qual foi verificada a suposta postergação de receita, mas também os períodos subseqüentes, encerrando-se tal verificação no último exercício anterior à autuação, ou seja, dezembro de 2009, tal como determina o Parecer Normativo (PN) Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996.

• *Da ampliação da rede por meio de Lojas Próprias:*

A ampliação da rede de distribuição do Magazine Luiza S/A deu-se não só pela aquisição de lojas de terceiros, mas também por investimento próprio, o qual (assim como as demais lojas adquiridas de terceiros) ensejou pagamento de remuneração pela Luizacred em favor do Magazine Luiza por conta do direito de exclusividade sobre tais lojas próprias. Tal remuneração correspondeu ao montante de R\$ 1.422.555,00, conforme Memorando de Entendimentos específico (doc.06);

Sendo tais lojas decorrentes de investimento próprio não há que se falar em aquisição de lojas de terceiros, tampouco em pagamento de ágio e, muito menos benefício fiscal decorrente de sua amortização, pelo que não teria seus supostos efeitos tributários anulados pelo reconhecimento a menor do ágio na aquisição das correspondentes lojas (conforme ocorreu no item anterior)"

Dessa forma, reconhece que cometeu um erro em sua contabilidade, especificamente em relação ao valor de R\$ 1.422.555,00, correspondente à remuneração recebida pelo direito de exclusividade cedido à Luizacred e, por esse motivo, vale-se da prerrogativa de redução da multa em 50%, realizando o pagamento dos tributos correspondentes no prazo dessa intimação, conforme Darf anexos (doc.07).

• *Aliança Estratégica com a Cardif - Item 2.3 do Termo:*

*O Magazine Luiza e a Cardif acordaram em estabelecer uma aliança estratégica, que se perfaz numa estrutura híbrida composta por: 1) uma **joint venture**, que se dedicará ao desenvolvimento, venda e administração de garantias estendidas para qualquer tipo de produto vendido no Brasil por meio da rede de distribuição do Magazine Luiza S/A; e 2) uma parceria para desenvolver, vender e administrar qualquer tipo de produtos de seguro, com exclusividade, por meio do telemarketing ou diretamente nos estabelecimentos do Magazine Luiza (conforme contrato de aliança estratégica anexo, doc.08);*

*Referida **Joint venture** deu-se por meio de estrutura societária envolvendo a Cardif (que detinha integralmente as ações da Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A), que tinha participação na NCVP. A Cardif, em assembléia da NCVP (doc.09), aprovou aumento de capital desta sociedade em R\$ 57.367.914,00 (com emissão de 57.367.914 ações ordinárias) e, ato subsequente, a NCVP vendeu 50% das ações na Cardif do Brasil Seguros*

Gerais S/A para o Magazine Luiza S/A ao valor de R\$ 3.683.957,00 (doc. 10).

Em seguida o Magazine Luiza e a NCVP deliberaram o aumento de capital da Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A num valor de R\$ 2,00, mediante a emissão de 1 ação preferencial classe A e 1 ação preferencial classe B, cada uma valendo R\$ 1,00 (doc. 11). A ação preferencial classe A foi integralizada pela NCVP, que pagou um ágio na subscrição de R\$ 50 milhões, num total integralizado de R\$ 50.000.001,00, e a ação preferencial classe B foi integralizada pelo Magazine Luiza por R\$ 1,00. Tais ações dão direito a dividendo especial, relativo à distribuição de eventual benefício fiscal alcançado pela Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A na amortização do referido ágio.

A Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A, finalmente, tem sua razão social alterada para Luizaseg Seguros S/A, conforme Acordo de Acionistas datado de 13/12/2005 (doc. 12).

A par do ágio pago na subscrição, a Cardif (sociedade francesa) se compromete a pagar R\$ 50 milhões para o Magazine Luiza S/A em remuneração pela cessão do direito de exclusividade de distribuição das garantias estendidas. O contrato de aliança estratégica, em sua cláusula 6.1, explicita que, embora a Cardif se comprometa a tal pagamento, considerando que será a Luizaseg quem será a beneficiada pelos direitos de exclusividade, será esta a responsável pelo pagamento, que ocorrerá em duas parcelas de R\$ 25 milhões;

Desta maneira, a NCVP subscreve a ação preferencial classe A com ágio e os recursos provenientes dessa subscrição serão utilizados pela sociedade investida (Luizaseg) para honrar o compromisso de remunerar o Magazine Luiza S/A pela cessão do direito de exclusividade. Note-se que são dois momentos jurídicos distintos: 1) a subscrição com ágio pela NCVP na Luizaseg; e 2) o pagamento pela Luizaseg de R\$ 50 milhões, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, ao Magazine Luiza;

A fim de operacionalizar tal aliança estratégica, cinco são os documentos fundamentais: 1) Contrato de Aliança Estratégica; 2) Acordo de acionistas; 3) Acordo Operacional; 4) Contrato de Distribuição; 5) Contrato de Prestação de Serviços;

• Subscrição com ágio e os efeitos no Magazine Luiza S/A: Equivalência Patrimonial A subscrição da ação preferencial A pela NCVP com ágio de R\$ 50 milhões na Luizaseg foi contabilizado como reserva de capital (doc. 16).

O Magazine Luiza S/A, detentor de 50% da Luizaseg, avaliou esse investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), ressaltando-se que o resultado obtido por esse método não deve compor o lucro real e não deve ensejar efeitos tributários quanto ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, esses dois últimos com fundamento nos arts. 1º, § 3º, V, b, das Lei nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002.

- *Da Remuneração pelo Direito de Exclusividade pago pela Luizaseg: o chamado "Goodwill":*

"Goodwill", nos termos do Contrato de Aliança Estratégica, é o montante de R\$ 50 milhões pago pela Cardif ao Magazine Luiza S/A em contrapartida aos direitos de exclusividade na distribuição de produtos de seguro e produtos ampliados de seguro, ou seja, não se trata de ágio. Tal valor foi pago pela Luizaseg ao Magazine Luiza e foi oferecida a tributação, conforme trânsito pelo resultado, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, atestado por seu Razão contábil (doc. 17);

Assim, por tudo quanto exposto no que tange à Aliança Estratégica firmada, não há que prosperar a pretensão da fiscalização quanto à constituição dos créditos tributários pertinentes ao IRPJ e CSLL.

- *Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa: Não existe previsão legal para a exigência de juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício.*

O art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Multa é penalidade, não é tributo. A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício desrespeita o princípio da legalidade, previsto nos art. 5º, II, e 37 da Constituição Federal (CF). Nem se alegue que a cobrança dos juros sobre a multa estaria amparada pelo art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

inclusive como administrativo: A DRJ manteve o lançamento fiscal nos seguintes termos, reconhecendo extintos os débitos fiscais pagos pela empresa no curso do processo administrativo:

Direitos de exclusividade na Luizacred

Quanto ao IRPJ e CSLL a contribuinte alega que registrou por valor menor o ágio pago na aquisição das lojas e que poderia, com base no art. 386, III, do RIR, de 1999, amortizar o ágio pago com base na rentabilidade futura e essa despesa seria dedutível na apuração do lucro real. Afirma que haveria a necessidade de abatimento entre os valores das receitas omitidas e o valor do ágio não amortizado. Ou, alternativamente, se não aceito o "abatimento" antes referido, deveria ser aplicado o instituto da postergação de pagamento.

Verifica-se que a contribuinte, na verdade, não discorda que deveria, mas não tributo, os valores recebidos da Luizacred em decorrência da cessão do direito de exclusividade, tendo em vista a ampliação dos pontos de venda proveniente da aquisição de novas lojas. Apenas afirma que eles devem ser compensados com a amortização do ágio pago na aquisição das citadas lojas a que teria direito e que não foi feita.

Inicialmente, relativamente à amortização das parcelas que compõem o ágio, o RIR, de 1999, em seu art. 391, dispõe que as "contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426". A única possibilidade de deduzir o ágio na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido está prevista no art. 386 que dispõe sobre o tratamento tributário do ágio ou deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão.

No presente caso, a contribuinte, apesar de alegar, não comprova que registrou contabilmente o ágio por valor menor. Ao contrário, consta à fl. 62, a informação de que o ML registrou em sua integralidade os preços contratados pelas aquisições das novas lojas, inclusive no reconhecimento dos ágios decorrentes de rentabilidade futura.

O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio.

Portanto, se a contribuinte pretendia ver atendido o seu pleito, deveria ter apresentado os registros contábeis que comprovassem que escriturou os ágios por valores menores do que os efetivamente pagos. Em segundo lugar, deveria comprovar, com documentação hábil e idônea, que se enquadra no disposto no art. 386, III, do RIR, de 1999, o que não ocorreu.

Cumpre acrescentar que, ainda que fossem feitas as comprovações acima, não poder-se-ia falar em abatimento entre os valores das receitas omitidas e o valor do ágio não amortizado, pois a amortização do ágio prevista no art. 386, III, do RIR, de 1999, constitui uma faculdade dada ao contribuinte e deve ser registrada na contabilidade na época própria, o que não foi feito, não cabendo agora depois do lançamento de ofício a sua utilização com vistas a reduzi-lo ou invalidá-lo.

Quanto à alegada postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao que seria devido, o PN (Cosit) 02, de 1996, explica que:

"6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexactidão de que se trata, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercido posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 — Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2-0 fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às

parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 — A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento." (grifei)

Como se depreende da leitura do trecho acima, a discussão se estabelece em torno da postergação de pagamento de tributo, ou seja, quando ocorrer que uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, conforme entendimento firmado no item 6.1 acima.

No presente caso, a contribuinte não ofereceu à tributação os valores relativos à receita auferida com a cessão dos direitos de exclusividade nos anos-calendário lançados no presente processo e não comprovou a efetivação de qualquer pagamento.

De fato, a contribuinte limita-se a alegar o suposto oferecimento das receitas em períodos posteriores mas, nada do que afirma foi comprovado por documentação idônea, restando de concreto apenas o não oferecimento das receitas, motivo pelo qual não se altera o lançamento nessa parte.

Quanto ao PIS e a Cofins, a contribuinte alega que o direito de exclusividade previsto nos Memorandos de Entendimentos configura um direito integrante do seu fundo de comércio, passível de registro no ativo permanente e, sendo assim, sobre a receita advinda de sua alienação não incidem aquelas contribuições.

Tem-se no processo que a receita auferida se refere ao direito de a Luizacred oferecer seus produtos com exclusividade nas lojas do ML; trata-se de transferir a terceiro a possibilidade de oferecer seus produtos à clientela da contribuinte.

Não se trata da cessão da carteira de clientes do ML, mas sim tão somente do direito de oferecer a esses clientes operações financeiras, correspondendo à receita operacional obtida no prazo do contrato (10 anos), em razão da atuação da rede varejista na captação dos clientes.

Assim, não procede a alegação de não incidência do PIS e da Cofins sobre essa receita.

Contratos de cessão de créditos à Portonovo - item 2.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF)

A contribuinte reconhece que cometeu um erro em sua contabilidade, especificamente em relação ao registro do

segundo contrato firmado com a Portonovo e, por esse motivo, valeu-se da prerrogativa de redução da multa em 50%, realizando o pagamento dos tributos correspondentes no prazo dessa intimação, conforme comprovam os Darf anexos (doc.04).

Dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, o valor do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativo a essa matéria é definitivo na esfera administrativa, devendo-se considerar os pagamentos constantes nos Darf de fls. 587/588.

Tributos considerados definitivos na esfera administrativa com exigência da multa de 150% e juros de mora:

(...)

Da ampliação da rede por meio de Lojas Próprias:

A contribuinte reconhece que cometeu um erro em sua contabilidade, especificamente em relação ao valor de R\$ 1.422.555,00, correspondente à remuneração recebida pelo direito de exclusividade cedido à Luizacred e, por esse motivo, valeu-se da prerrogativa de redução da multa em 50%, realizando o pagamento constante à fl.727.

Dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, o valor do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativo a essa matéria é definitivo na esfera administrativa, devendo-se considerar os pagamentos constantes nos Darf de fl. 727.

Tributos considerados definitivos na esfera administrativa com exigência da multa de 150% e juros de mora:

(...)

Aliança estratégica com a Cardif.

A contribuinte alega que é detentora de 50% da Luizaseg e avaliou esse investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), ressaltando-se que o resultado obtido por esse método não deve compor o lucro real e não deve ensejar efeitos tributários.

A esse respeito, cabe registrar, conforme consta no TVF, que, na associação com a Cardiff para a formação da "joint venture", a contribuinte, depois de aportar metade do capital social em valor igual ao integralizado por aquela empresa, receberia R\$ 50.000.000,00 e mais a participação societária de metade da seguradora formada, a Luizaseg.

Referido valor de R\$ 50 milhões pago em contrapartida aos direitos de exclusividade na distribuição de produtos de seguro e produtos ampliados de seguro, conforme esclarece a contribuinte, foi oferecido à tributação, conforme trânsito pelo resultado, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, atestado por seu razão contábil (doc. 17).

Informa o autuante que, na realidade, quem comprou o direito de exclusividade do ML foi a Cardiff, conforme consta no contrato à fl.331, para em seguida aportá-lo nos ativos da Luizaseg. Financeiramente, no caixa da Luizaseg a NCVP contribuiu com metade mais R\$ 50.000.000,00 e, não obstante essa contribuição, detém apenas metade da participação societária na empresa. Isto porque, o ML contribuiu com o valor da cessão dos direitos da clientela, pelo qual recebeu também a participação societária.

Relata a fiscalização que, caso não houvesse a montagem da "joint venture", o valor de venda do direito de exclusividade da clientela a fim de que fosse oferecido os planos de seguro seria outro, pois na empresa que explorasse este direito o ML não teria qualquer participação. Assim, o ML teve dois acréscimos patrimoniais: um monetário de R\$ 50.000.00,00 e outro não monetário de R\$ 25.000.000,00 no valor da metade da participação societária ganha com a injeção de capital exclusiva pela NCVP.

Acrescenta que, descaracterizando a existência do ágio descrito no acordo, ocorreu a integralização, em 14/08/2006, em partes iguais, pelas duas acionistas da Luizaseg da quantia de R\$ 1.357.728,00, implicando igualdade de participação societária, fato completamente diferente daquele visto anteriormente.

Constatou o autuante que a investidora NCVP não considerou como ágio a parcela de R\$ 25.000.000,00 subscrita pela ação preferencial classe A, a despeito do contrato assim considerar e considerou como indedutíveis as deduções anuais no valor de R\$ 5.000.000,00 amortizadas do ágio, isso porque essa parcela do chamado "goodwill" foi acrescida ao patrimônio do ML sem a correspondente tributação.

Verifica-se, do exposto, que não se trata de receita de equivalência patrimonial, mas sim de receita não operacional auferida na formação da "joint venture", sujeita à tributação. Inicialmente, a riqueza da impugnante (ML) era constituída por 50% de 7.367.914 ações ao valor de R\$ 1,00, ou seja, possuía 3.683.957 ações por R\$ 3.683.957,00.

No instante seguinte, passa a ser proprietária de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) em espécie, e ainda 50% de 7.367.916 ações, só que agora majoradas para R\$ 57.367.916,00 de sorte que seus 50% correspondem a R\$ 28.683.958,00.

Ora, quando comparadas as riquezas que a contribuinte possuía antes e depois do momento aqui referido, é inequívoco que sua riqueza cresceu de R\$ 3.683.957,00, para R\$ 28.683.958,00, ou seja, adquiriu a disponibilidade econômica relativamente-importância de R\$ 25.000.001,00.

Correta, portanto, a sua tributação e a exigência do IRPJ e CSLL.

Juros de mora sobre multa de ofício.

A contribuinte questiona a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cumprе esclarecer que a exigência de juros moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Portanto, não compete à autoridade administrativa se manifestar sobre essa incidência, pois ela não existe no processo, é um evento futuro e incerto.

Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores.

A contribuinte não contesta, também, a exigência de CSLL no valor de R\$ 69.804,15, relativa à compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL ocorrida no ano-calendário de 2007, conforme auto de infração de fls. 427 a 433.

Dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, referido valor, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora é definitivo na esfera administrativa.

Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e declarando definitiva a exigência do IRPJ no valor de R\$ 75.017,06, do PIS no valor de R\$ 15.973,60, da Cofins no valor de R\$ 94.145,89, da CSLL no valor de R\$ 27.006,11, acrescidos de multa de 150% e de juros de mora, e da CSLL no valor de R\$ 69.804,15, acrescido de multa de 75% e de juros de mora, conforme demonstrado acima.

A contribuinte foi intimada em 25 de julho de 2011. Inconformada com a decisão, interpôs Recurso Voluntário em 23 de agosto de 2011, alegando em síntese que:

Fatos e acusação fiscal quanto ao item 2.3 do TVF Aliança Estratégica com a Cardif S/A ("Cardif") - Item 2.3 do Termo Conforme entendimento do Sr. Auditor Fiscal, foi firmado Contrato de Aliança Estratégica, em 13.12.2005, entre a Recorrente, a Cardif e a Cardif do Brasil Seguros e Previdência S/A ("Cardif do Brasil").

Entendeu a Fiscalização tratar-se de joint venture entre a rede de varejo, ora Recorrente, e uma seguradora de expressão mundial. Nestes termos, afirmou-se que havia "de um lado, a rede varejista de escala nacional trouxe as centenas de pontos de venda de mercadorias e produtos financeiros presentes em vários estados com a sua clientela", enquanto "de outra parte, a

Observou o Sr. Auditor Fiscal em sua análise que nos pontos de venda da Recorrente ficou consignado o direito de exclusividade no oferecimento de produtos de seguro. Identificou também que ficou estabelecido o pagamento de montante sob a rubrica de "goodwill" pela Cardif à Recorrente por tal cessão de direito de exclusividade. A forma do pagamento de referida monta estaria descrita no Anexo D do Contrato de Aliança Estratégica. Nas palavras e no entendimento do Sr. Auditor Fiscal, assim teriam se dado os fatos:

Em seguida, houve o aumento de capital com a emissão de duas ações emitidas com valor nominal de R\$ 1,00 cada, classificadas como preferencial classe A e B. Cabe destacar que ambas possuem direitos distintos, pois a preferencial classe A tem direito a receber um dividendo especial de 25% do valor equivalente ao benefício fiscal gozado pela Luizaseg relativamente à amortização do goodwill pago de R\$ 50.000.000,00. Já a preferencial classe B tem direito ao dividendo especial de 75% sobre a mesma base. Destarte, a ação preferencial classe B integralizada pelo ML tem valor significativamente maior do que a integralizada pela Cardiff (sic) na contramão do ágio pago.

Na subscrição da ação preferencial classe A houve o pagamento de ágio no valor de R\$ 50.000.000,00 pela NCVF - empresa controlada integralmente pela Cardiff (sic). Por sua parte, o Magazine Luiza subscreveu a sua ação preferencial classe B pelo valor de R\$ 1,00. Mesmo ao final desta subscrição em que ambas aportaram quantias tão díspares, os investidores permaneceram com metade da participação societária. A diferença abissal foi o pagamento de ágio por apenas uma delas. Assim está descrito no citado Contrato de Aliança Estratégica." (item 2.2.1 do Termo de Verificação Fiscal)

Sob a perspectiva do Sr. Auditor Fiscal, "o artificialismo fica claro", na medida em que "soa desarrazoado imaginar tamanha perda de uma parte em detrimento do ganho de outra corporação". Em sua leitura, referido ágio não é mais do que "parte do preço pago pela Cardiff (sic) no Contrato de Aliança Estratégica".

De modo a respaldar seu racional, a Fiscalização traz à baila informações contábeis da NCVP Participações Societárias S/A ("NCVP"), publicadas no Diário Oficial do Estado de São Paulo. Nelas se verifica que a NCVP reconheceu como investimento na Luizaseg Seguros S/A ("Luizaseg") a quantia de R\$ 25 milhões, sendo somente os R\$ 25 milhões reconhecidos como ágio. Em

seu entendimento, essa seria uma prova de que, em verdade, não houve subscrição da ação preferencial classe B pela NCVP com ágio de R\$ 50 milhões, justamente por não corresponder tal valor a efetivo ágio.

Outro argumento utilizado pelo Sr. Auditor Fiscal para sustentar seu ponto de vista, seria o fato de que a NCVP considerou indedutíveis as deduções anuais no valor de R\$ 5 milhões correspondentes à amortização do ágio então registrado.

Por fim, sustentou a Fiscalização que o reflexo contábil da participação societária na Recorrente, como receita não operacional, registrada sob a rubrica "Receita de Equivalência Patrimonial" está equivocado. Isto porque, em seu entender, "não se trata de receita de equivalência patrimonial. Mas sim, consoante retro identificado, representa a parcela do ganho de metade da participação societária na Luizaseg negociada na aliança estratégica."

No que tange a este terceiro tópico, especificamente, foram constituídos os seguintes créditos tributários:

*IRPJ Multa Juros R\$4.472.999,998 R\$ 3.354.750,00
R\$2.366.217,00 CSLL Multa Juros R\$ 1.610.279,999 R\$
1.207.710,00 R\$ 851.838,12 Tributo Multa Juros R\$
6.083.280,00 R\$ 4.562.460,00 R\$ 3.218.055,12 TOTAL R\$
13.863.795,11 Preliminar Inexistência de matéria não
impugnada quanto à CSLL (compensação indevida de base de
cálculo negativa de 2007)*

- De acordo com o entendimento da Turma Julgadora, a Requerente teria deixado de impugnar a exigência de CSLL no valor R\$ 69.804,15, relativa a suposta compensação indevida de base de cálculo negativa deste tributo, referente ao ano-base de 2007, constituída por meio do auto de infração "complementar", lavrado em 29/11/10. A este respeito, eis o que ficou consignado na decisão da Turma Julgadora:

"A contribuinte não contesta, também, a exigência de CSLL no valor de R\$ 69.804,15, relativa à compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL ocorrida no ano-calendário de 2007, conforme auto de Infração de fls. 427 a 433.

Dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, referido valor, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora é definitivo na esfera administrativa." (fls. 961 dos autos)

Contudo, o auto de infração "complementar", presente às mencionadas fls. 427 a 433 do processo administrativo em questão, no qual se apurou um valor tributável total de R\$ 775.601,71 (R\$ 266.425,04 + R\$ 509.176,67), diz respeito, ao contrário do afirmado pela Turma Julgadora, a matérias que foram efetivamente impugnadas pela Requerente, uma vez que decorrem, conforme será demonstrado, das glosas de CSLL, para os anos de 2005 e 2006, efetuadas por meio do auto de infração "originário", lavrado em 24/11/10.

Em um primeiro momento, a Autoridade Fiscal alegou, no auto de infração "complementar" em comento, que com relação ao ano-base de 2007, "foi compensada base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido em montante superior ao saldo de períodos anteriores". De acordo com o seu entendimento, a Requerente possuía R\$ 2.000.692,05 de base de cálculo negativa da CSLL ao final de 2006, "no entanto compensou no ano-calendário de 2007 o montante de R\$ 2.267.117,09".

Nada obstante, a suposta compensação indevida decorre de erro da própria Autoridade Fiscal, quando da lavratura da primeira autuação (24/11/10), em razão das glosas das bases de cálculo da CSLL e da não recomposição do saldo de base negativa de períodos anteriores, como seria de rigor. Efetivamente, caso o Sr. Agente Fiscal tivesse assim procedido, o valor autuado para o ano de 2007 seria exatamente o montante apurado a fls. 48 (R\$ 1.697.255,52), acrescido do valor apurado no auto de infração "complementar" (R\$ 266.425,04).

De fato, no ano-base de 2005, a Autoridade Fiscal autuou, a título de CSLL, o montante total de R\$ 25.559.999,99. Como a Requerente possuía saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, no valor total de R\$ 23.901.257,99, a Autoridade Fiscal compensou o valor de R\$ 7.668.000,00 (30% de R\$ 25.559.999,99), além do montante já utilizado pela Requerente (R\$ 12.437.045,80), chegando a uma base de cálculo, no auto de infração, de R\$ 17.891.999,99.

Portanto, para o ano-base de 2006, embora a Requerente tenha registrado em seu LALUR (cópia anexa) um saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores de R\$ 11.464.212,22, a Autoridade Fiscal reconhece, em razão da citada glosa referente ao ano de 2005, apenas o montante de R\$ 3.796.212,23 em seu Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (SAPLI elaborado após a lavratura do auto de infração "original", conforme se pode notar pela análise da tabela abaixo:

(...)

Desta feita, ao final de 2006, enquanto o LALUR da Requerente registra um saldo de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 10.210.022,20, o SAPLI elaborado pela Autoridade Fiscal, em razão da lavratura do "auto complementar", possui saldo de apenas R\$ 2.000.692,05, em função da recomposição da base de cálculo efetuada.

Chegando-se ao ano-base de 2007, objeto do auto de infração "complementar", percebe-se que o Sr. Agente Fiscal acabou por glosar a diferença entre o saldo considerado por ele como disponível (em razão das glosas dos anos de 2005 e 2006), R\$ 2.000.692, 05, e o saldo utilizado pela ora Requerente, R\$ 2.267.117,09, conforme verifica-se pela tabela comparativa abaixo:

(...)

Portanto, pelo exposto, nota-se que o valor de R\$ 266.425,04, que está sendo exigido da Requerente no auto de infração "complementar", correspondente à diferença entre a parcela compensada pela Requerente (R\$ 2.267.117,09) e o suposto valor que estaria disponível para compensação, em razão das glosas efetuadas nos anos de 2005 e 2006 (R\$ 2.000.692,05).

Claramente, tal montante decorre da retificação, pelo Sr. Agente Fiscal, por meio do "auto complementar" dos respectivos saldos de base negativa passíveis de utilização. A compensação indevida não pode, de modo algum, ser atribuída à Requerente, como pretendeu a Autoridade Fiscal.

De fato, como demonstrado anteriormente, a suposta insuficiência de base de cálculo negativa de períodos anteriores - R\$ 266.425,04 - advém, única e exclusivamente, da glosa dos valores correspondentes às bases de cálculo nos anos de 2005 e 2006, que foram devidamente impugnadas pela ora Requerente.

Isso porque, ao se considerar como devidas as bases de cálculo autuadas (R\$ 25.559.999,99 e R\$ 2.214.876,42 - fls. 46 e 47 dos autos), em razão da lavratura do auto de infração "original" (24/11/10), alterou-se, substancialmente, o montante de base negativa de períodos anteriores passível de compensação, não restando, no entender da fiscalização, base negativa suficiente à compensação no ano de 2007.

Além disso, a Autoridade Fiscal também alegou, no auto de infração "complementar" que "foi compensada erroneamente à fl. 48 do citado processo o montante de R\$ 509.176,67 de base de cálculo negativa de períodos anteriores", uma vez que no período citado não havia saldo a compensar.

Analisando-se a mencionada fl. 48, que corresponde ao auto de infração originariamente lavrado contra a Requerente - "Demonstrativo de Apuração Contribuição Social s/Lucro Líquido Lucro Real" - nota-se que, novamente, a alegada compensação indevida foi fruto de correção do próprio trabalho realizado pela Autoridade Fiscal no auto de infração "original".

Ora, no ano-base de 2007, foi objeto de autuação "originária" o montante total de R\$ 1.697.255,52 a título de CSLL, tendo a Autoridade Fiscal considerado como base de cálculo negativa a ser compensada o valor de R\$ 509.176,67.

Claramente, a base de cálculo negativa apurada corresponde à simples aplicação do percentual de 30% sobre o valor autuado, sem que a Autoridade Fiscal tivesse levado em conta se efetivamente havia um saldo a ser compensado de períodos anteriores. Insista-se: não foi realizada a recomposição do saldo de base negativa passível de compensação no auto de infração "original".

Portanto, com relação ao montante de R\$ 509.176,67, compensado "de ofício" pelo Sr. Agente Fiscal as fls. 48, evidente que se tratou, também, de um equívoco por parte da

fiscalização. De fato, não existindo saldo de base negativa suficiente para o ano de 2007 – no entendimento do próprio Sr. Agente Fiscal – não seria possível uma dedução nesse montante. Ou seja, a constituição desse valor decorre, também, da glosa da CSLL para os anos de 2005 e 2006 que foi devidamente impugnada pela ora Recorrente.

Resta assim demonstrado que a parcela que foi autuada no auto de infração "complementar", de R\$ 775.601,61 (R\$ 266.425,04 + R\$ 509.176,67), corresponde em sua totalidade à correção de equívocos do próprio trabalho ("auto original") pela Autoridade Fiscal, em razão da recomposição dos saldos de base negativa passíveis de serem utilizados no abatimento da base tributável constituída, não sendo em nenhuma medida atribuível a erro da Requerente.

Portanto, considerando-se que as supostas infrações relativas à CSLL, apuradas no auto de infração original, foram integralmente impugnadas pela Requerente (falta de recolhimento da CSLL sobre os valores recebidos da Luizaseg e CSLL sobre receitas omitidas recebidas da Luizacred), não procede a alegação de que esta não teria contestado o montante de R\$ 69.804,15.

Ante todo o exposto, requer-se o cancelamento da constituição definitiva do crédito tributário de CSLL no valor de R\$ 69.804,15, promovida na decisão da DRJ de Ribeirão Preto, suspendendo-se a exigibilidade do referido crédito em sua integralidade, bem como o processamento do Recurso Voluntário anexo.

Do Direito II.1 - Direito de Exclusividade da Luizacred - Item 2.2 do Termo A discussão pertinente ao direito de exclusividade cedido à Luizacred pela Recorrente deve ser, pelas peculiaridades dos argumentos a serem trazidos, dividida em dois sub-tópicos principais: (i) PIS e COFINS; e (ii) IRPJ e CSLL II.1.1 - PIS e COFINS Seguindo a mesma esteira das Autoridades Fiscais, a Turma Julgadora entendeu que incidem o PIS e a COFINS sobre os valores recebidos pela Recorrente em decorrência do contrato celebrado com a Luizacred, pelo qual esta última possui direito de exclusividade nas contratações de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor, realizadas nos estabelecimentos comerciais da Recorrente.

Desta forma, sustentou a Turma Julgadora que "não procede a alegação de não incidência do PIS e da COFINS sobre essa receita", (fls. 958 dos autos)

Destarte, no exclusivo posicionamento da Turma Julgadora, não teria ocorrido em tal hipótese a cessão da carteira de clientes da Recorrente, mas tão-somente a cessão "do direito de oferecer a esses clientes operações financeiras, correspondendo à receita operacional obtida no prazo do contrato (10 anos), em razão da atuação da rede varejista na captação de clientes". (fls. 958 dos autos)

Assim, no entender dos Srs. Julgadores, na cessão do direito de exclusividade à Luizacred, não se estaria diante de uma venda

de bem do "Ativo Permanente", de modo que seriam devidas as contribuições PIS e COFINS sobre as receitas deste modo obtidas.

(...)

Por sua natureza, a carteira de clientes da Recorrente é item que compõe o seu fundo de comércio, sendo por essa razão passível de registro em seu "Ativo Permanente". Como bem do "Ativo Permanente", a cessão de tal carteira de clientes não dá ensejo à incidência das contribuições PIS e COFINS, nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03.

(...)

II.1.1.1 - Da Natureza Jurídica do Direito de Exclusividade O exercício contínuo de qualquer atividade comercial ou empresarial pressupõe a existência de bens materiais, tais como instalações, maquinados e estoque e também a existência de bens incorpóreos, tais como clientes ou freguesia, marcas, pontos comerciais e capacidade de gerar recursos.

Assim, a atividade comercial ou empresarial corresponde a um conjunto de bens materiais e imateriais que tem por Objetivo a consecução dos fins para os quais se propõe, dentre os quais se inclui o fundo de comércio e os bens e direitos que o compõem.

Segundo Waldemar Ferreira., aviamento é um dos "elementos incorpóreos do estabelecimento", constituindo "elemento essencial, de alto ou menor valor, em consonância com as circunstâncias do tempo e do mercado, tanto quanto das particularidades do comerciante".

Por sua vez, uma das principais manifestações do aviamento é o surgimento de um bem incorpóreo: a carteira de clientes e, mais precisamente, do bem denominado pelos franceses de achalandage, ou seja, "a faculdade de aproveitamento da freguesia, ligada ao fundo de comércio, e de usar dos meios adequados para sua conservação e acréscimo". Com efeito, um negócio próspero pressupõe uma carteira de clientes que estabelece uma relação contínua e progressiva de demanda de bens e serviços.

(...)

Tendo em vista essas considerações, é de se inferir que o direito de exclusividade na contratação de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor, que implica na cessão da carteira de clientes da Recorrente quanto a tais produtos/serviços, corresponde a um bem incorpóreo que integra o seu fundo de comércio.

Por essa razão, carece de fundamento a assertiva emanada pela Turma Julgadora no sentido de que, no caso concreto, "Não se trata da cessão da carteira de clientes do ML, mas sim tão

somente do direito de oferecer a esses clientes operações financeiras, correspondendo à receita operacional obtida no prazo do contrato (10 anos), em razão da atuação da rede varejista na captação dos clientes", (fls. 958 dos autos, g.n.)

No limite, o que se pretende afirmar é que qualquer que seja o negócio vinculado ao ambiente criado pela Recorrente, este terá um acréscimo expressivo no seu valor, considerando a sua capacidade em atrair clientes.

*Nesse sentido, observa-se que o acesso à exploração da carteira de clientes da Recorrente para a contratação de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor corresponde a um bem imaterial, integrante de seu fundo de comércio e **passível de ser cedido a terceiros interessados.***

Assim, o direito de exclusividade previsto nos Memorandos de Entendimentos nada mais representa do que o direito de explorar a carteira de clientes atual ou futura da Recorrente, com exclusividade, na contratação de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor configurando um direito integrante do fundo de comércio da Recorrente.

Dessa forma, cumpre-nos esclarecer que os artigos 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 ("LSA"), com a redação dada pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, disciplinam a forma e os critérios a serem observados na contabilização de bens e direitos incorpóreos, sobretudo aqueles relacionados ao fundo de comércio das companhias, nos seguintes termos:

"Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I - ativo circulante; e II - ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

(...)

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido." (g.n.)

Neste ponto, cabe um parênteses. As alterações promovidas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 tiveram grande repercussão, razão pela qual se faz pertinente indicar a evolução da redação do artigo 178 da LSA nesse período. Nesse sentido, a redação original da Lei nº 11.638/07 apenas incluiu os bens intangíveis no grupo do ativo permanente. Posteriormente, a Lei nº 11.941/09 alterou a redação do artigo 178 da LSA para que os bens intangíveis fossem classificados no grupo do ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

*11.941/09 suprimiu a antiga subdivisão dos ativos das companhias em ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, substituindo-a pela atual classificação dos ativos simplesmente em dois grandes grupos: circulante e não-circulante (incluindo neste último grupo os bens intangíveis). Importante registrar que essa atual denominação ainda não está refletida na legislação tributária atualmente em vigor. **Não obstante, tendo em vista que os bens intangíveis integram o atual ativo não-circulante referido na legislação societária, é de se inferir que eles integram o antigo ativo permanente referido na legislação tributária.** Bem por isso, para fins de padronização de nomenclatura, será adotado, a partir deste ponto, o termo "Ativo Permanente" como sinônimo de ativo não-circulante para os fins que se apresentam na corrente discussão.*

Pelo supra exposto e transcrito, observa-se que são classificados como direitos intangíveis aqueles intimamente relacionados com bens incorpóreos que estejam vinculados à manutenção da exploração das atividades das companhias ou que sejam exercidos com essa finalidade, incluindo nesse conceito o fundo de comércio dessa pessoa jurídica, devendo ser registrados no ativo-não circulante ("Ativo Permanente", para os presentes fins).

Registre-se, ainda, que o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC") nº 4, que define o tratamento contábil geral aplicável aos ativos intangíveis, os define como ativos não monetários identificáveis sem substância física, explicando a extensão desse conceito nos seguintes termos:

*"9. As entidades freqüentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, **listas de clientes**, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, **relacionamentos com clientes ou fornecedores**, **fidelidade de clientes**, **participação no mercado e direitos de comercialização.**" (g.n.)*

É de se concluir, portanto, que direito de exclusividade objeto dos Memorandos de Entendimentos, enquanto representativo dos direitos inerentes à contratação de operações de empréstimo pessoal e de crédito direto ao consumidor a serem oferecidos à carteira de clientes da Recorrente corresponde a um direito intangível, passível de registro no "Ativo Permanente" da companhia.

II.1.2 - Conceito de Alienação de Bens do "Ativo Permanente" e a Não-Incidência do PIS e da COFINS Nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03, o PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do "Ativo Permanente":

"Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei." (g.n.)

Tendo em vista que as receitas não-operacionais decorrentes da venda de "Ativo Permanente" não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, vale aqui abordar a extensão do significado do termo "venda de Ativo Permanente" para deixar claro que a cessão do direito de exclusividade, objeto dos Memorandos de Entendimentos, enquadra-se, indiscutivelmente, nessa hipótese.

II.1.2 –IRPJ e CSLL No que tange ao IRPJ e CSLL, a Turma Julgadora manteve a autuação perpetrada pela Autoridade Fiscal, entendendo que devem incidir os referidos tributos sobre os valores pagos pela Luizacred à Recorrente, em virtude de contrato de exclusividade no oferecimento de produtos financeiros a seus clientes.

Relativamente ao presente tópico, consignou a Turma Julgadora que, embora a Recorrente tenha alegado na impugnação que registrou contabilmente o ágio por um valor menor do que o ágio que foi efetivamente pago, não teria logrado comprovar tal afirmação.

Ademais, às fls. 62 dos autos constaria a informação de que a Recorrente "registrou em sua integralidade os preços contratados pelas aquisições das novas lojas, inclusive no reconhecimento dos ágios decorrentes de rentabilidade futura", (fls. 957 dos autos)

Assim, a Turma Julgadora concluiu que, "se a contribuinte pretendia ver atendido o seu pleito, deveria ter apresentado os registros contábeis que comprovassem que escriturou os ágios por valores menores do que os efetivamente pagos" (fls. 957 dos autos).

Pontue-se que a Turma Julgadora entendeu que também deveria a Recorrente ter comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, que se enquadra no disposto no artigo 386, III, do RIR/99, o qual prevê a possibilidade de amortização do ágio fundamentado na rentabilidade futura da coligada ou controlada após a ocorrência de incorporação, fusão ou cisão.

Por fim, apontou a Turma Julgadora que, ainda que todos os pontos questionados tivessem sido adequadamente comprovados pela Recorrente, "não poder-se-ia falar em abatimento entre os valores das receitas omitidas e o valor do ágio não amortizado, pois a amortização do ágio prevista no art. 386, III, do RIR, de 1999, constitui uma faculdade dada ao contribuinte e deve ser registrada na contabilidade em época própria, o que não foi feito, não cabendo agora depois do lançamento de ofício a sua utilização com vistas a reduzi-lo ou invalidá-lo", (fls. 957 dos autos)

Contudo, conforme se passará a demonstrar, não podem subsistir os argumentos adotados pela Turma Julgadora, pelos motivos já demonstrados na impugnação, os quais se passa a reproduzir.

De fato, conforme será demonstrado, não houve prejuízo ao Fisco em virtude da não contabilização e tributação das receitas recebidas da Luizacred, de modo que as autuações em questão não podem ser mantidas, devendo ser reformada por este E. Conselho a decisão ora recorrida, com o cancelamento dos créditos tributários em questão.

*Destaque-se que tais lojas foram adquiridas com ágio, devidamente respaldado em competentes laudos de avaliação, os quais se encontram nos autos do processo em epígrafe. Não obstante, em virtude de incorreção contábil, registrou-se na contabilidade da Recorrente que as lojas teriam sido adquiridas **por valor inferior**, conforme demonstrado na tabela abaixo, e comprovado pelos documentos contábeis que seguem em anexo (doc. 3):*

(...)

Salta aos olhos o fato de que a diferença entre o ágio efetivamente pago pela Recorrente na aquisição das diversas lojas e o quanto levado a registro contábil a esse título é exatamente igual ao montante total pago pela Luizacred à Recorrente como remuneração pelo direito de exclusividade: R\$ 15.500.000,00.

Considerando que tal ágio enseja o aproveitamento correlato da dedutibilidade das despesas por conta da sua amortização, nos termos do artigo 386, do RIR/99, o que se tem, em verdade, é que as receitas de remuneração pelo direito de exclusividade não foram tributadas, porém não houve, na exata mesma medida, o aproveitamento fiscal da diferença do ágio não contabilizado.

Nem se alegue, como pretendeu a Turma Julgadora, que a Recorrente não teria comprovado o registro contábil do ágio por valor menor do que o efetivamente pago. Isso porque, no entender da Turma Julgadora, "consta à fl. 62, a informação de que o ML registrou em sua integralidade os preços contratados pelas aquisições das novas lojas, inclusive no reconhecimento dos ágios decorrentes de rentabilidade futura", (fls. 957 dos autos)

Ante o exposto, conclui-se que (i) a Recorrente não tributou as receitas recebidas da Luizacred; (ii) de outra parte, a Recorrente registrou a menor a parcela do ágio paga na aquisição de lojas de sua rede de distribuição; (iii) em virtude do não aproveitamento da dedutibilidade do total do ágio pago, recolheu tributos a maior aos cofres públicos.

Considerando-se que o montante que não foi oferecido à tributação é exatamente equivalente ao que deixou de ser deduzido do lucro real da Recorrente, faz-se necessário reconhecer que não houve qualquer prejuízo do Fisco apto a justificar a manutenção de uma autuação.

Desta forma, ainda que se admita a ocorrência de dois equívocos contábeis, resta patente que não houve dano ao Erário que enseje a constituição do crédito tributário tal como pretendido pelo Sr. Auditor Fiscal e mantido pela Turma Julgadora, motivo pelo qual deve este E. Conselho reformar o acórdão recorrido, reconhecendo-se a compensação dos valores em questão.

II.1.2.1 - Ad Argumentandum: da mera postergação do pagamento De fato, pela análise do caso em comento, verifica-se que eventual receita decorrente do contrato de exclusividade foi efetivamente oferecida à tributação nos anos seguintes, nos quais não houve o aproveitamento adequado do benefício fiscal decorrente da amortização do ágio.

Sendo assim, deveria a Fiscalização, nos termos do já citado artigo 273 do RIR/99, ter verificado o efeito da postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, para exigir, apenas, eventuais juros de mora.

De fato, a Autoridade Fiscal tem a obrigação de recompor os lucros tributáveis, considerando os efeitos da postergação do pagamento.

A recomposição dos lucros tributáveis, para consideração dos efeitos da postergação, tem que ser feita considerando-se não só o período no qual foi verificada a suposta postergação de receita, mas também os períodos subseqüentes, encerrando-se tal verificação no último exercício anterior à autuação, no caso, dezembro de 2009.

(...)

Assim, ao deixar de recompor as bases tributáveis dos anos-calendário de 2005 a 2008 e seguintes até o ano-base da autuação, em desobediência ao artigo 273 do RIR/99 e ao entendimento firmado pelo artigo E. Conselho de Contribuintes,

a Fiscalização e a Turma Julgadora não observaram que o valor do principal exigido nesta autuação referente à suposta receita de cessão do direito de exclusividade, foi, no mínimo, pago sob o efeito da postergação. Por tal razão, a decisão recorrida merece ser reformada por este E. Conselho, com o consequente cancelamento dos Autos de Infração relativos ao presente processo administrativo.

II.2 - Aliança Estratégica com a Cardif - Item 2.3 do Termo A respeito deste tópico, entendeu a Turma Julgadora, no mesmo sentido das Autoridades Fiscais, que a Recorrente não ofereceu à tributação o montante de R\$ 25 milhões, que teria acrescido ao seu patrimônio. Nesses termos, eis o que consignou a Turma Julgadora:

"Verifica-se, do exposto, que não se trata de receita de equivalência patrimonial, mas sim de receita não operacional auferida na formação de 'joint venture', sujeita à tributação. Inicialmente, a riqueza da Impugnante (ML) era constituída por 50% de 7.367.914 ações ao valor de R\$ 1,00, ou seja, possuía 3.683.957 ações por R\$ 3.683.957,00. No instante seguinte, passa a ser proprietária de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) em espécie, e ainda 50% de 7.637.916 ações, só que agora majoradas para R\$ 57.367.916,00 de sorte que seus 50% correspondem a R\$ 28.683.958,00.

Ora, quando comparadas as riquezas que a contribuinte possuía antes e depois do momento aqui referido, é inequívoco que sua riqueza cresceu de R\$ 3.683.957,00 para R\$ 28.683.958,00, ou seja, adquiriu a disponibilidade econômica relativamente à importância de R\$ 25.000.000,00." (fls. 960 e 961 dos autos)

Contudo, não pode subsistir a alegação da Turma Julgadora, haja vista que, como já expresso na impugnação, o montante de R\$ 25 milhões registrado na contabilidade da Recorrente, ao qual fazem referência a Autoridade Fiscal e os Srs. Julgadores, não configura receita tributável, e, sim, resultado positivo de equivalência patrimonial, sem quaisquer efeitos tributários.

Ademais, o valor de R\$ 50 milhões pago pela Luizaseg, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, como remuneração pela cessão do direito de exclusividade de distribuição das garantias estendidas foi levado a resultado pela Recorrente, sendo devidamente tributado, conforme os ditames da legislação tributária.

A Recorrente e a Cardif acordaram em estabelecer uma Aliança Estratégica ("Aliança Estratégica"), que se perfaz numa estrutura híbrida composta por: (i) uma joint venture, dedicada ao desenvolvimento, venda e administração de garantias estendidas para qualquer tipo de produto vendido no Brasil através da rede de distribuição (i.e. lojas) da Recorrente; e (ii) uma parceria para desenvolver, vender e administrar qualquer tipo de produtos de seguro, com exclusividade, por meio do telemarketing ou diretamente nos estabelecimentos da Recorrente (conforme Contrato de Aliança Estratégica que se encontra nos autos do processo administrativo de que se trata).

Referida joint venture se deu por meio de estrutura societária envolvendo a Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A, cujas ações eram inicialmente integralmente detidas pela Cardif e suas afiliadas. Além da Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A, a Cardif também tem participação societária na NCVF.

A estrutura societária em comento tem início na aprovação pela Cardif, em assembléia de acionistas da NCVF, de aumento de capital desta sociedade em R\$ 57.367.914,00, mediante a emissão de 57.367.914 ações ordinárias. Tal montante seria integralizado (i) R\$ 50 milhões em dinheiro; e (ii) R\$ 7.367.914,00 por meio da transferência das ações então detidas pela Cardif na Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A para NCVF.

Ato subsequente, a NCVF vendeu 50% das ações na Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A para a Recorrente, ao valor de R\$ 3.683.957,00, operação que foi devidamente comprovada pela juntada do respectivo contrato aos autos do processo, em sede de impugnação.

Uma vez adquiridos 50% das ações da Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A pela Recorrente, esta e NCVF deliberaram o aumento de capital da referida sociedade num valor R\$ 2,00, mediante a emissão de 1 ação preferencial classe A e 1 ação preferencial classe B, cada uma valendo R\$ 1,00.

A ação preferencial classe A foi integralizada pela NCVF, que pagou um ágio na subscrição de R\$ 50 milhões, num total integralizado de R\$ 50.000.001,00.

Já a ação preferencial classe B foi integralizada por R\$ 1,00 pela Recorrente.

Tais ações dão direitos a dividendo especial, relativo à distribuição de eventual benefício fiscal alcançado pela Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A na amortização do referido ágio.

A Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A, finalmente, tem sua razão social alterada para Luizaseg Seguros S/A (já identificada para fins do presente recurso voluntário simplesmente como "Luizaseg"), conforme cláusula 3.3 do Acordo de Acionistas datado de 13.12.2005, devidamente juntado aos autos do presente processo administrativo.

A par do ágio pago na subscrição, a Cardif (sociedade francesa) se comprometeu a pagar R\$ 50 milhões para a Recorrente em remuneração pela cessão do direito de exclusividade de distribuição das garantias estendidas. O Contrato de Aliança Estratégica, em sua cláusula 6.1, explicita que, embora a Cardif tenha se comprometido a tal pagamento, considerando-se que a Luizaseg seria a empresa beneficiada pelos direitos de exclusividade, a ela caberia a responsabilidade pelo pagamento, que ocorreria em duas parcelas de R\$ 25 milhões.

Desta maneira, NCVF subscreve a ação preferencial classe A com ágio e os recursos provenientes dessa subscrição são utilizados pela sociedade investida (i.e. Luizaseg, antes Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A) para honrar o compromisso de remunerar a Recorrente pela cessão do direito de exclusividade.

Note-se que embora possa se argumentar que "o dinheiro seja o mesmo", dois momentos jurídicos distintos estão relacionados ao evento: (i) a subscrição com ágio pela NCVF na Luizaseg; e (ii) o pagamento pela Luizaseg de R\$ 50 milhões, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, à Recorrente. Este ponto será retomado oportunamente.

É importante, ainda, ter em mente que, a fim de operacionalizar tal Aliança Estratégica, cinco são os documentos fundamentais, os quais foram apresentados pela Recorrente no momento da impugnação:

(i) Contrato de Aliança Estratégica, datado de 13.12.2005, firmado entre a Recorrente, Cardif e Cardif do Brasil, com o objetivo de desenvolver e distribuir produtos de seguro e garantias estendidas com exclusividade na rede de distribuição da Recorrente;

(ii) Acordo de Acionistas (Anexo B ao Contrato de Aliança Estratégica), firmado entre a Recorrente e Cardif, que regula a relação de ambas no que tange às suas participações societárias na Luizaseg (atual razão social da Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A);

(iii) Acordo operacional, firmado entre a Recorrente e Cardif do Brasil para desenvolver, vender e administrar qualquer tipo de produtos de seguro vendidos no Brasil através da rede de distribuição da Recorrente. Neste sentido, dentro do conceito de estrutura híbrida da Aliança Estratégica acima referido, este Acordo operacional perfaria a chamada parceria entre a Recorrente e Cardif;

(iv) Contrato de Distribuição, firmado entre a Recorrente e Luizaseg (ainda antes da mudança de sua razão social para tal) de modo a regular o relacionamento entre ambas no que tange ao desenvolvimento, comércio e administração das garantias estendidas para qualquer produto comercializado na rede de distribuição da Recorrente. Tendo em mente a estrutura híbrida supra referida, tal Contrato de Distribuição está relacionado à joint venture, que é a própria Luizaseg;

(v) Contrato de Prestação de Serviços, firmado entre Luizaseg (ainda antes da mudança da razão social) e Cardif do Brasil. Tal Contrato se justifica pelo fato de que a Luizaseg não tem sua própria estrutura para desenvolver as atividades que lhe competem dentro da Aliança Estratégica firmada. Desta forma, conta com a prestação de serviços da Cardif do Brasil para atingir esse objetivo. Referida prestação abarca os seguintes serviços: back-office, call center, processamento e manutenção de tecnologia da informação, gestão de contenciosos (jurídico), contabilidade e tesouraria, auditoria interna e atuariais. Mais uma vez, dentro da lógica da estrutura híbrida, este Contrato estaria relacionado à joint venture, que é a própria Luizaseg, tomadora dos serviços em questão.

II.2.1 - Da Subscrição com Ágio e os efeitos na Recorrente: Equivalência Patrimonial Como visto anteriormente, houve, de fato, a subscrição da ação preferencial A pela NCVP com ágio de R\$ 50 milhões na Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A (posteriormente, Luizaseg).

Referido valor foi contabilizado, como de fato é devido, pela Luizaseg (então sociedade investida), em reserva de capital.

A questão que emerge e que será enfrentada nos subtópicos seguintes é o efeito que referida subscrição gera, reflexamente, por equivalência patrimonial, na Recorrente, detentora de 50% da Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A (posteriormente, Luizaseg).

Equivocado está o Sr. Auditor Fiscal ao entender que referido valor é pagamento de preço pela Cardif à Recorrente. Da mesma forma, não procede a alegação da Turma Julgadora de que se está, no caso concreto, diante de "receita não operacional auferida na formação da joint venture", sujeita à tributação". (fls. 960 dos autos)

Em verdade, conforme descritivo supra, houve, sim, o pagamento de uma remuneração pela cessão do direito de exclusividade pela Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A (posteriormente, Luizaseg) à Recorrente. E essa remuneração, como se demonstrará no tópico II.2.2 infra, foi efetivamente levada a resultado pela Recorrente e tributada nos termos da legislação em vigor.

No entanto, os reflexos decorrentes da avaliação do investimento da Recorrente na Luizaseg por equivalência patrimonial são neutros fiscalmente.

(...)

Assim, os efeitos reflexos na Recorrente, em observância do MEP, pela variação do patrimônio líquido (no caso específico, registro de R\$ 50 milhões em reserva de capital) da Luizaseg, sua coligada, não deve ensejar efeitos tributários de qualquer natureza (IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS), motivo pelo qual não podem prosperar as autuações fiscais em questão, tampouco as alegações da Turma Julgadora que as mantiveram.

II.2.2 - Da Remuneração pelo Direito de Exclusividade pago pela Luizaseg: o chamado "Goodwill" "Goodwill", nos termos do Contrato de Aliança Estratégica, é o montante de R\$ 50 milhões pago pela Cardif à Recorrente em contrapartida aos direitos de exclusividade na distribuição de produtos de seguro e produtos ampliados de seguro; ou seja, não se trata do conceito decorrente da tradução literal do termo para o português: "ágio".

O mesmo Contrato, em sua cláusula 6.1, no entanto, estabelece que "tendo em vista que a Sociedade (Luizaseg, outrora Cardif do Brasil Seguros Gerais S/A) é quem será beneficiada pelos direitos de exclusividade (...) a Sociedade então pagará ao ML o valor correspondente a tal Goodwill em duas parcelas (...)", tudo nos termos ainda mais explícitos do Anexo D do referido Contrato.

Importante destacar, mais uma vez, que o pagamento realizado pela Luizaseg à Recorrente corresponde à remuneração desta pela cessão do direito de exclusividade na exploração da sua rede de distribuição na distribuição dos produtos de seguro. E referida remuneração foi devida e corretamente oferecida à tributação, conforme trânsito pelo resultado da Recorrente, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, tal como acordado entre as partes, e conforme atesta seu razão contábil, já juntado aos autos do processo administrativo ora discutido.

Assim, por tudo quanto exposto no que tange à Aliança estratégica firmada, não há que prosperar a pretensão da Fiscalização quanto à constituição de créditos tributários pertinentes a IRPJ e CSLL, devendo a decisão recorrida ser reformada por este E. Conselho.

II.3 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Na decisão recorrida, a Turma Julgadora ventilou o entendimento de que não caberia à autoridade administrativa manifestar-se sobre a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que tal exigência não estava presente no processo, correspondendo a evento futuro e incerto.

Não obstante, ao discorrer sobre o tema, a Turma Julgadora acabou por expressar seu posicionamento no sentido de que, quando da constituição definitiva do crédito tributário em esfera administrativa, os juros incidiriam sobre o crédito tributário, que corresponderia ao principal e à multa. Eis o teor do que dispôs a Turma Julgadora a este respeito:

"Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tomar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado." (fls. 961 dos autos, g.n.)

Nesse passo, impende esclarecer que não pode prosperar o entendimento preconizado pela Turma Julgadora, de que os juros moratórios devem também incidir sobre a multa de ofício, pelos motivos já expostos no momento da impugnação, os quais se passa a repisar.

(...)

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos no presente recurso, o que se admite apenas a título argumentativo, a Recorrente aguarda que esse E. Conselho determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício

lançada nos Autos de Infração originários do presente processo administrativo.

Em sessão de julgamento realizado por essa Colenda Turma, entendemos pela baixa dos autos em diligência, para certificarmos que os dois valores pagos pela Luizaseg foram tributados pela autuada.

Vejamos a decisão:

Antes de adentrar ao julgamento, a Recorrente aponta em seus petítórios a informação de que teria tributado em duas oportunidades os valores relativos ao pagamento da carteira de clientes paga pela Luizaseg, perfazendo o montante de R\$ 50 milhões.

Vejamos:

*Importante destacar, mais uma vez, que o pagamento realizado pela Luizaseg à Recorrente corresponde à remuneração desta pela cessão do direito de exclusividade na exploração da sua rede de distribuição na distribuição dos produtos de seguro. E referida remuneração foi devida e corretamente **oferecida à tributação, conforme trânsito pelo resultado da Recorrente**, em duas parcelas de R\$ 25 milhões, tal como acordado entre as partes, e conforme atesta seu razão contábil, já juntado aos autos do processo administrativo ora discutido.*

A contribuinte juntou em seus petítórios cópia do Livro Razão que contempla a adição de dois valores de R\$ 25 milhões em conta de resultado, informando da tributação dos valores pagos à autuada.

Não tenho dúvidas de que a autuação fiscal que exige os tributos objeto do lançamento se baseou em um desses dois pagamentos de R\$ 25 milhões, pois os mesmos não foram contabilizados pela autuada.

Já o valor relativo ao método de equivalência patrimonial no mesmo montante de R\$ 25 milhões fora escriturada pela autuada, ou seja, houve o registro na contabilidade da Recorrente, não sendo esse o valor objeto da autuação, pois a acusação fiscal aponta a seguinte descrição:

*3) Receita não operacional **não escriturada**, decorrente do acordo de associação com a Cardiff, no qual houve acréscimo patrimonial obtido na aquisição de participação societária na Luizaseg.*

Diante disso, como forma de termos a certeza de que os dois valores pagos pela Luizaseg foram tributados pela autuada, o primeiro pagamento no valor de R\$ 25 milhões, registrado em 21 de dezembro de 2005 no Livro Razão, e o segundo pagamento no valor de R\$ 25 milhões, registrado em 30 de junho de 2006, conforme informação extraída no documento 17 da defesa administrativa (fls. 942 e 943 dos autos), entendo pela baixa dos autos em diligência, para que a fiscalização ateste e confirme a tributação desses dois pagamentos.

Essa decisão foi duramente criticada pela fiscalização e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, considerando erro desses julgadores em considerar que foi autuado um dos R\$ 25 milhões relativos ao ágio pago, ao invés de considerar o valor de R\$ 25 milhões escriturado como não passível de tributação em razão do Método de Equivalência Patrimonial, apresentado relatório e petições nesse sentido.

Com todo o respeito à fiscalização e à Procuradoria em relação aos seus comentários e indignações, mas a questão foi respondida pela fiscalização de forma muito econômica no sentido de considerar que a Recorrente levou a conta de resultado e tributou os dois valores de R\$ 25 milhões cada pagos a título de ágio, a despeito de tentar sustentar que a autuação se deu em relação ao valor não tributado em razão do MEP. A resposta dada pela diligência é suficiente para a formação da convicção e julgamento por este Relator.

Este é o relatório!

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Apenas para fins de limitar o escopo do que restou nos autos para serem julgados, cumpre registrar que o presente acórdão enfrentará os seguintes argumentos trazidos pelo Recorrente, sendo que os demais decorrem de parte do débito fiscal quitado pela contribuinte, não fazendo mais parte desta presente lide.

Ficaram para ser analisados neste Recurso:

- a) A preliminar de inexistência de matéria não impugnada quanto à CSLL (compensação indevida de base de cálculo negativa de 2007);
- b) Direito de Exclusividade da Luizacred - Item 2.2 do TVF, com a incidência de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, com a tese da postergação de pagamento;
- c) Aliança com a Cardif - Item 2.3 do TVF, em que se analisa a subscrição o com ágio e a remuneração do direito de exclusividade;
- d) A incidência dos juros sobre a multa punitiva.

Seguiremos a ordem acima mencionada:

A) PRELIMINAR

A.1) DE INEXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA QUANTO À CSLL – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE 2007

Segundo a decisão da DRJ, a Requerente teria deixado de impugnar a exigência de CSLL no valor R\$ 69.804,15, relativa a compensação indevida de base de cálculo negativa deste tributo, referente ao ano-base de 2007, constituída por meio do auto de infração "complementar", lavrado em 29/11/10.

Vejamos o que ficou consignado na decisão:

"A contribuinte não contesta, também, a exigência de CSLL no valor de R\$ 69.804,15, relativa à compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL ocorrida no ano-calendário de 2007, conforme auto de Infração de fls. 427 a 433.

Dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, referido valor, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora é definitivo na esfera administrativa." (fls. 961 dos autos)

Em seu Recurso a contribuinte afirma que não deixou de impugnar os fundamentos do Auto de Infração complementar, conforme se observa a seguir:

Contudo, o auto de infração "complementar", presente às mencionadas fls. 427 a 433 do processo administrativo em questão, no qual se apurou um valor tributável total de R\$ 775.601,71 (R\$ 266.425,04 + R\$ 509.176,67), diz respeito, ao contrário do afirmado pela Turma Julgadora, as matérias que foram efetivamente impugnadas pela Requerente, uma vez que decorrem, conforme será demonstrado, das glosas de CSLL, para os anos de 2005 e 2006, efetuadas por meio do auto de infração "originário", lavrado em 24/11/10.

Em um primeiro momento, a Autoridade Fiscal alegou, no auto de infração "complementar" em comento, que com relação ao ano-base de 2007, "foi compensada base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido em montante superior ao saldo de períodos anteriores". De acordo com o seu entendimento, a Requerente possuía R\$ 2.000.692,05 de base de cálculo negativa da CSLL ao final de 2006, "no entanto compensou no ano-calendário de 2007 o montante de R\$ 2.267.117,09".

Nada obstante, a suposta compensação indevida decorre de erro da própria Autoridade Fiscal, quando da lavratura da primeira autuação (24/11/10), em razão das glosas das bases de cálculo da CSLL e da não recomposição do saldo de base negativa de períodos anteriores, como seria de rigor. Efetivamente, caso o Sr. Agente Fiscal tivesse assim procedido, o valor autuado para o ano de 2007 seria exatamente o montante apurado a fls. 48 (R\$ 1.697.255,52), acrescido do valor apurado no auto de infração "complementar" (R\$ 266.425,04).

De fato, no ano-base de 2005, a Autoridade Fiscal autuou, a título de CSLL, o montante total de R\$ 25.559.999,99. Como a Requerente possuía saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, no valor total de R\$ 23.901.257,99, a Autoridade Fiscal compensou o valor de R\$ 7.668.000,00 (30% de R\$ 25.559.999,99), além do montante já utilizado pela Requerente (R\$ 12.437.045,80), chegando a uma base de cálculo, no auto de infração, de R\$ 17.891.999,99.

Portanto, para o ano-base de 2006, embora a Requerente tenha registrado em seu LALUR (cópia anexa) um saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores de R\$ 11.464.212,22, a Autoridade Fiscal reconhece, em razão da citada glosa referente ao ano de 2005, apenas o montante de R\$ 3.796.212,23 em seu Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (SAPLI elaborado após a lavratura do auto de infração "original", conforme se pode notar pela análise da tabela abaixo:

(...)

Desta feita, ao final de 2006, enquanto o LALUR da Requerente registra um saldo de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 10.210.022,20, o SAPLI elaborado pela Autoridade Fiscal, em razão da lavratura do "auto complementar", possui saldo de apenas R\$ 2.000.692,05, em função da recomposição da base de cálculo efetuada.

Chegando-se ao ano-base de 2007, objeto do auto de infração "complementar", percebe-se que o Sr. Agente Fiscal acabou por glosar a diferença entre o saldo considerado por ele como disponível (em razão das glosas dos anos de 2005 e 2006), R\$ 2.000.692, 05, e o saldo utilizado pela ora Requerente, R\$ 2.267.117,09, conforme verifica-se pela tabela comparativa abaixo:

(...)

Portanto, pelo exposto, nota-se que o valor de R\$ 266.425,04, que está sendo exigido da Requerente no auto de infração "complementar", correspondente à diferença entre a parcela compensada pela Requerente (R\$ 2.267.117,09) e o suposto valor que estaria disponível para compensação, em razão das glosas efetuadas nos anos de 2005 e 2006 (R\$ 2.000.692,05).

Claramente, tal montante decorre da retificação, pelo Sr. Agente Fiscal, por meio do "auto complementar" dos respectivos saldos de base negativa passíveis de utilização. A compensação indevida não pode, de modo algum, ser atribuída à Requerente, como pretendeu a Autoridade Fiscal.

De fato, como demonstrado anteriormente, a suposta insuficiência de base de cálculo negativa de períodos anteriores - R\$ 266.425,04 - advém, única e exclusivamente, da glosa dos valores correspondentes às bases de cálculo nos anos de 2005 e 2006, que foram devidamente impugnadas pela ora Requerente.

Isso porque, ao se considerar como devidas as bases de cálculo autuadas (R\$ 25.559.999,99 e R\$ 2.214.876,42 - fls. 46 e 47 dos autos), em razão da lavratura do auto de infração "original" (24/11/10), alterou-se, substancialmente, o montante de base negativa de períodos anteriores passível de compensação, não restando, no entender da fiscalização, base negativa suficiente à compensação no ano de 2007.

Além disso, a Autoridade Fiscal também alegou, no auto de infração "complementar" que "foi compensada erroneamente à fl. 48 do citado processo o montante de R\$ 509.176,67 de base de cálculo negativa de períodos anteriores", uma vez que no período citado não havia saldo a compensar.

Analizando-se a mencionada fl. 48, que corresponde ao auto de infração originariamente lavrado contra a Requerente - "Demonstrativo de Apuração Contribuição Social s/Lucro Líquido Lucro Real" - nota-se que, novamente, a alegada compensação indevida foi fruto de correção do próprio trabalho realizado pela Autoridade Fiscal no auto de infração "original".

Ora, no ano-base de 2007, foi objeto de autuação "originária" o montante total de R\$ 1.697.255,52 a título de CSLL, tendo a Autoridade Fiscal considerado como base de cálculo negativa a ser compensada o valor de R\$ 509.176,67.

Claramente, a base de cálculo negativa apurada corresponde à simples aplicação do percentual de 30% sobre o valor autuado, sem que a Autoridade Fiscal tivesse levado em conta se efetivamente havia um saldo a ser compensado de períodos anteriores. Insista-se: não foi realizada a recomposição do saldo de base negativa passível de compensação no auto de infração "original".

Portanto, com relação ao montante de R\$ 509.176,67, compensado "de ofício" pelo Sr. Agente Fiscal as fls. 48, evidente que se tratou, também, de um equívoco por parte da fiscalização. De fato, não existindo saldo de base negativa suficiente para o ano de 2007 – no entendimento do próprio Sr. Agente Fiscal - não seria possível uma dedução nesse montante. Ou seja, a constituição desse valor decorre, também, da glosa da CSLL para os anos de 2005 e 2006 que foi devidamente impugnada pela ora Recorrente.

Resta assim demonstrado que a parcela que foi autuada no auto de infração "complementar", de R\$ 775.601,61 (R\$ 266.425,04 + R\$ 509.176,67), corresponde em sua totalidade à correção de equívocos do próprio trabalho ("auto original") pela Autoridade Fiscal, em razão da recomposição dos saldos de base negativa passíveis de serem utilizados no abatimento da base tributável constituída, não sendo em nenhuma medida atribuível a erro da Requerente.

Portanto, considerando-se que as supostas infrações relativas à CSLL, apuradas no auto de infração original, foram integralmente impugnadas pela Requerente (falta de recolhimento da CSLL sobre os valores recebidos da Luizaseg e CSLL sobre receitas omitidas recebidas da Luizacred), não procede a alegação de que esta não teria contestado o montante um de R\$ 69.804,15.

Ante todo o exposto, requer-se o cancelamento da constituição definitiva do crédito tributário de CSLL no valor de R\$ 69.804,15, promovida na decisão da DRJ de Ribeirão Preto, suspendendo-se a exigibilidade do referido crédito em sua integralidade, bem como o processamento do Recurso Voluntário anexo.

Quanto à preliminar argüida, vislumbro na defesa da contribuinte que não houve expressa menção, como registrado em seu recurso, das consequências de erros e reflexos da glosa das base negativas das CSLL de 2005 e 2006, que refletiu no ano de 2007.

A despeito da correção quanto ao lançamento ter partido sobre premissas equivocadas de erros da fiscalização, o fato é que houve lançamento complementar, dependente sim de elementos pretéritos apurados no primeiro lançamento, mas que deveria ter sido impugnado da mesma forma como bem fez a Recorrente agora.

Portanto, se o lançamento complementar decorre de erro da fiscalização, o fato é que estamos diante de um novo lançamento, e como tal devia ser impugnado de forma expressa.

Com isso, a objetividade e o enfrentamento expresso das imputações são requisitos necessários para que o julgador possa exercer sua função, de forma inclusive a evitar que se deixe de analisar pontos e fundamentos importantes alegados pela defesa.

Nesta seara, entendo que a decisão da DRJ não merece reparos quanto a essa questão, existindo nos autos preclusão, pois as implicitudes e consequências advindas do lançamento inaugural, para que façam parte do mundo do processo, devem ser traduzidas e expressadas em linguagem competente para serem consideradas no mundo do processo, o que não se vislumbra nos presentes autos, a despeito de parecer lógico o exposto pela Recorrente em seu recurso.

Diante do exposto, considero como não impugnado o lançamento complementar.

Superadas as questões preliminares, passemos ao mérito.

B) DO DIREITO

B.1) DIREITO DE EXCLUSIVIDADE DA LUIZACRED

B.1.1) PIS E COFINS

A Decisão da DRJ entendeu que:

Quanto ao PIS e a Cofins, a contribuinte alega que o direito de exclusividade previsto nos Memorandos de Entendimentos configura um direito integrante do seu fundo de comércio, passível de registro no ativo permanente e, sendo assim, sobre a receita advinda de sua alienação não incidem aquelas contribuições.

Tem-se no processo que a receita auferida se refere ao direito de a Luizacred oferecer seus produtos com exclusividade nas lojas do ML; trata-se de transferir a terceiro a possibilidade de oferecer seus produtos à clientela da contribuinte.

Não se trata da cessão da carteira de clientes do ML, mas sim tão somente do direito de oferecer a esses clientes operações financeiras, correspondendo à receita operacional obtida no

prazo do contrato (10 anos), em razão da atuação da rede varejista na captação dos clientes.

Assim, não procede a alegação de não incidência do PIS e da Cofins sobre essa receita.

Ao analisarmos os enunciados trazidos pela recorrente, podemos destacar que a discussão se restringe à natureza jurídica do direito de exclusividade quanto à exploração de carteiras de clientes do Magazine Luiza, se esse ativo intangível integra ou não o fundo de comércio, e como consequência disso, quando da cessão a terceiros, se os valores recebidos por sob essa rubrica teria o tratamento tributário de ativo permanente, que não se submeteria à incidência do PIS e Cofins nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03, que trata da não incidência.

Sob a matéria, segundo as regras contábeis, Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC nº 4), a natureza jurídica da lista de clientes cedida nos autos, entenda-se a carteira de clientes, poderá receber a rubrica de ativos intangíveis, considerando o contexto. Vejamos:

"9. As entidades freqüentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações).

Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização."

(...)

10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, passa a fazer parte do ágio (goodwill) reconhecido na data da aquisição (ver item 067).

Observa-se que para ser considerado um ativo intangível, há requisitos:

12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

(a) for separável, ou seja, pode ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

(b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

No caso dos autos, o ativo intangível foi cedido, seu custo foi mensurado, apresenta provável benefício econômico futuro esperado pela entidade adquirente desse bem e seu custo foi mensurado.

Nestes termos, não há dúvidas da natureza jurídica da carteira de clientes do Magazine Luiza como ativo intangível para a empresa detentora.

Quanto ao enquadramento do ativo intangível como fundo de comércio, vejamos os enunciados do Acórdão nº 107-08.588, de 25 de maio de 2006, Relator Luiz Martins Valero, deste E. Tribunal:

(...) representa o elemento que permite o exercício da atividade empresarial, sendo constituído de bens corpóreos e incorpóreos. Todavia, para sua exata configuração, a esse conjunto de bens é imperativo associar o exercício da atividade. Aliás, é o exercício dessa atividade que dá origem à denominada mais valia (ou "sobre-valor") ao conjunto de bens que integram esse instituto.

Embora possa ser afirmado que a clientela é insuscetível de apropriação pelo empresário ou pela sociedade empresária, parece-nos que esse elemento acaba agregando valor ao fundo de comércio. Nesse sentido as lições de Martinho Maurício Gomes de Ornelas:

“É óbvio que o empresário não pode arvorar-se em dono de sua clientela, mas é ele que, racionalmente, dispõe dos elementos constitutivos de seu negócio de modo que colha os benefícios que aquela lhe proporciona pelo consumo de seus produtos e serviços. Isto é o quanto basta para se considerar a patrimonialidade desses elementos, independentemente do debate quanto ao posicionamento da clientela e do aviamento.”

Sem embargo, quando a carteira de clientes alienada tenha sido formada a partir de uma referência física, o estabelecimento, por exemplo, não há como tratar esse item dissociado dos demais elementos que compõe o fundo de comércio.

O que nos resta analisar agora é se a referida rubrica permanece como ativo intangível no caso da cessão a terceiros.

Ao analisarmos o que fora cedido a terceiros nos autos, observa-se que integra a operação de cessão dos direitos de exploração da clientela uma referência física, as lojas do Magazine Luiza espalhadas pelo Brasil.

Com base nesse ponto de vista, entendo que a cessão da exploração de forma exclusiva quanto à carteira de clientes acrescenta mais valia, e como tal deve ser considerado integrante do fundo de comércio.

Com isso, deve ser contabilizado inicialmente no ativo permanente diferido, e a crédito de conta do passivo exigível a longo prazo, não se sujeitando, portanto, à incidência

do Pis e da Cofins, nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03.

B.1.2) IRPJ e CSLL

No que se refere ao IRPJ e CSLL, a decisão da DRJ manteve a autuação, entendendo que devem incidir os referidos tributos sobre os valores pagos pela Luizacred à Recorrente, em virtude da cessão dos direitos de exploração da carteira de clientes.

A recorrente afirma que registrou contabilmente o ágio por um valor menor do que o ágio que foi efetivamente pago.

Contudo, analisando os registros em documentos trazidos nos autos, não se identifica tamanha afirmação trazida pela contribuinte. Isso porque, consta nos autos a informação inclusive de que a Recorrente registrou de forma integral os preços contratados pelas aquisições das novas lojas e tal afirmação estaria nos ágios decorrentes de rentabilidade futura (fls. 957 dos autos). Se registrou de forma integral, não se pode falar em registro a menor, pelo menos considerando como prova tais elementos, pois sua utilização implica em distorção daquilo que ela mesma declara.

Com isso, no caso em análise, a linguagem competente através dos registros contábeis deveriam refletir o alegado pela recorrente, o que não se verifica.

Esse inclusive foi o motivo que levou à fiscalização a não aceitar os valores da diferença alegada pela contribuinte. O ágio somente deve ser reconhecido quando se tem o registro dos mesmos nos livros da contribuinte.

Com isso, não merece credibilidade o argumento sob o ponto de vista da análise das provas e da formalização da linguagem competente que a diferença entre o ágio supostamente pago e o levado a registro contábil a esse título é o valor da remuneração pelo direito de exclusividade.

Faltou nos autos a tradução em linguagem das provas da demonstração do efetivo registro de valor menor do ágio.

Da mesma forma, entendo pela necessidade do registro do valor da diferença do ágio em seu tempo para seu efetivo aproveitamento. Portanto, inaplicável o disposto no artigo 386 do RIR/99.

Portanto, não assiste razão a recorrente quando tratou da ausência de prejuízo ao erário, por não ter registrado e aproveitado o valor da suposta diferença do ágio, não existindo nos autos outros elementos de prova que permita concluirmos pela aceitabilidade da justificativa do erro pela contribuinte.

Por fim, quanto à postergação, não vejo como aplicá-la, pois conforme descrito na decisão da DRJ, a contribuinte não ofereceu à tributação os valores relativos à receita auferida com a cessão dos direitos de exclusividade nos anos-calendários lançados no processo e não comprovou a efetivação de qualquer pagamento.

Se não houve registro do ágio e esse não foi tributado, não poderíamos considerar algo que teria direito a contribuinte. Ao não se permitir a dedutibilidade num primeiro momento, não teria incorrido a contribuinte em pagamento de tributo em momentos

posteriores, pois esse primeiro direito não existiu, então não seria plausível reconhecer os efeitos posteriores quanto ao pagamento.

Neste termos, mantenho o lançamento quanto ao IRPJ e CSLL.

B.2) DA ALIANÇA COM A CARDIFF

Quanto à aliança com a CARDIFF, cumpre analisar alguns pontos da operação.

A recorrente alega que é detentora de 50% da Luizaseg e avaliou esse investimento pelo MEP, ressaltando que o resultado obtido por esse método não deve compor o lucro real e não deve ensejar efeitos tributários.

Os fatos denotam que a Recorrente, depois de aportar metade do capital social em valor igual ao integralizado pela Cardiff, receberia R\$ 50 milhões e mais a participação societária de metade da seguradora Luizaseg.

O razão contábil da empresa atesta que os R\$ 50 milhões foram pagos em contrapartida aos direitos de exclusividade na distribuição de produtos de seguro.

A baixa em diligência atestou inclusive que a Recorrente levou à tributação os R\$ 50 milhões pagos, em conta de resultado, sofrendo, portanto, a tributação pois o valor entrou com receita do exercício e compôs a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Ao analisarmos a acusação fiscal, a fiscalização é clara em autuar o valor não registrado pela Recorrente, que é justamente os R\$ 50 milhões decorrentes da aquisição dos direitos de exclusividade na distribuição de produtos do seguro, pois os outros R\$ 25 milhões foram registrados e contabilizados sem tributação em razão da sistemática do Método de Equivalência Patrimonial.

Diante disso, se em algum momento a fiscalização tributou o valor dos R\$ 25 milhões relativos ao ganho quanto ao MEP, não constou essa descrição no lançamento fiscal, pois ao nos depararmos com a imputação fiscal e descrição do fato jurídico tributado no lançamento, a autuação se deu em relação a receita não operacional não escriturada:

*3) Receita não operacional **não escriturada**, decorrente do acordo de associação com a Cardiff, no qual houve acréscimo patrimonial obtido na aquisição de participação societária na Luizaseg.*

Portanto, se a fiscalização pretendeu em algum momento tributar o acréscimo patrimonial ou ganho na empresa autuada, o fez de forma errada, pois descreveu fatos que não condizem com os fundamentos e descrições trazidas no lançamento fiscal, tratando o valor como receita não operacional não escriturada de forma incorreta.

Cumpre destacar ainda que nos termos dos artigos 384 e 387 do RIR/99, as pessoas jurídicas investidoras deverão avaliar pelo valor de patrimônio líquido, em cada balanço, os investimentos relevantes em sociedades controladas e coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do capital social.

Por conta disso, para fins de determinação do resultado de investimento avaliado pelo MEP, haverá ao final de cada período definido na legislação aplicável uma comparação entre (a) o valor do patrimônio líquido da subsidiária, nesta data, devidamente convertido para a moeda nacional; com (b) o montante registrado como investido a esta época pela Investidora.

Da comparação destes dois valores resultará um valor positivo ou negativo (receita ou despesa) a ser registrado na contabilidade da Investidora no Brasil como resultado de equivalência patrimonial. A contrapartida em resultado do ajuste de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial não deve compor o Lucro Real, não servindo inclusive de base de cálculo para o Pis e a Cofins, nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso V, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nestes termos, entendo pelo cancelamento do lançamento fiscal nessa parte.

D) JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Já em relação à incidência dos juros sobre a multa de ofício, venho mantendo em meus julgados o entendimento de que a multa de ofício é penalidade, portanto, inaplicável a taxa SELIC sobre esse montante, que não configura “crédito tributário”, nos termos do art. 161 do CTN.

Isso porque, a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento de um dever legal de pagá-lo, em caso de entendimento contrário, implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora, o que se trata de um verdadeiro absurdo.

Nesse sentido, cumpre trazer os fundamentos da ex-Conselheira Sandra Faroni sobre a matéria, editados no Acórdão 1102-00.060, que resumem os argumentos pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício:

“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim,

o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:

(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”

Diante do exposto, conheço do Recurso, e no mérito DOU-LHE parcial provimento, para excluir da incidência do Pis e da Cofins os valores relativos ao ativo intangível que compôs o fundo de comércio na operação de aquisição da carteira de clientes na operação da Luizacred, bem como para cancelar a autuação quanto ao item 2.3 do TVF que decorreu da operação com a Cardiff, além da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator

Voto Vencedor

Relator designado – Roberto Caparroz de Almeida

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por GILDA ALEIXO DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em que pese a bem construída argumentação do Relator, vislumbro solução jurídica diversa no que tange à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Parece-me indubitoso 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)

Processo nº 13855.002820/2010-15
Acórdão n.º **1201-001.070**

S1-C2T1
Fl. 24

Ante o exposto, voto no sentido de manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida