



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

Processo n° 13864.720085/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.608 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - ÁGIO
Recorrente TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Ementa:

DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

ÁGIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEDUTIBILIDADE.

É válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, podendo as quotas de amortização ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, se o ágio tiver sido regularmente constituído em operação realizada entre pessoas jurídicas independentes, lastreadas em expectativa de rentabilidade.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

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

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um

propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR. DOCUMENTO CONTEMPORÂNEO À AQUISIÇÃO.

O documento que comprova a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio deve ser contemporâneo à aquisição do investimento.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL DISPENSADA AO IRPJ. APLICABILIDADE À CSLL.

Aplicam-se à CSLL as mesmas regras relativas à dedutibilidade da amortização de ágio dispensada ao IRPJ

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência e a preliminar de nulidade de decisão de primeira instância. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir multa de ofício para o percentual de 75% e cancelar a exigência de multa isolada, nos seguintes termos: (i) em primeira votação, por voto de qualidade, negar provimento em relação ao mérito da exigência, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por provimento parcial ao recurso para afastar os lançamentos relativos aos ágios CARDET e CAUX, VARANASI, OPEN; diminuir o valor amortizável no caso do ágio TIVIT INVESTIMENTOS conforme apurado pela Fiscalização; e exonerar a totalidade exigência de CSLL; (ii) em segunda votação: (a) por maioria de votos, reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo; (b) por maioria de votos, cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (c) por voto de qualidade, negar provimento quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor. Na sessão do dia

Processo nº 13864.720085/2013-51
Acórdão n.º **1301-002.608**

S1-C3T1
Fl. 5.161

15 de agosto de 2017, participou do julgamento o Conselheiro Flávio Franco Corrêa, proferindo seu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. Tendo em vista que esse Conselheiro deixou de compor o presente colegiado, foi substituído nesta sessão pelo Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes, mantendo-se, o voto já proferido pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa, nos termos do §5º do art. 58 do Anexo II do RICARF.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

(assinado digitalmente)
ROBERTO SILVA JUNIOR - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo e manteve os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL, mais a multa agravada de 150% e juros de mora e multa isolada sobre as bases estimadas, no valor total de R\$12.015.362,05.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL no valor de R\$12.015.362,05 (fls. 3.412/3.438), cumulados de juros e multas agravada de 150% e isolada, lavrado contra TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A., em razão da não adição dos valores referentes à amortização de ágio de aquisições de investimentos avaliados pelo PL e exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real (exclusão de ágio), no ano-calendário de 2008, nos termos dos arts. 3º da Lei 9.249/95, arts. 247, 249, I, 250, 385, 386 e 391 do RIR/99 para IRPJ e art. 2º da Lei 7.689/88, e alterações, art. 1º da Lei 9.316/96, art. 57 da Lei 8.981/95, art. 28 da Lei 9.430/96, art. 37 da Lei 10.637/02.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 3.422/3.526), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

1. Conforme consta de documentação anexa (Java Printing), em 30/06/2008 a empresa incorporou a SOFTWAY CONTACT CENTER SERVIÇOS DE TELEATENDIMENTO A CLIENTES S.A., CNPJ 31.249.857/0001-73. Desta forma, por força do artigo 5º da Lei 9.959/00, ficou obrigada a levantar, até trinta dias antes do evento de incorporação, balanço específico para esse fim. Também ficou obrigada, em relação a este ano-calendário, a apresentar duas DIPJ, a primeira correspondente ao período compreendido entre 1º de janeiro e a data do evento, e a segunda correspondente ao período compreendido entre o dia seguinte à data do evento e 31 de dezembro do ano-calendário. Nessas DIPJ apresentadas, referentes ao ano-calendário de 2008, a empresa declarou:

Ficha	Natureza	Linha	Denominação	DIPJ 08 01/01/2008 a 30/06/2008 (ND 1799346)
05A	Despesas Operacionais	20	Encargos de Depreciação e Amortização	R\$ 2.138.905,17
09A	Demonstração do Lucro Real	49	Outras Exclusões	(R\$ 14.397.644,95)

Ficha	Natureza	Linha	Denominação	DIPJ/09 01/07/2008 a 31/12/2008 (ND 1585885) (ND 1770391)
06A	Demonstração do Resultado	43	Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	R\$ 12.661.705,76
09A	Demonstração do Lucro Real	14	Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL (adição)	R\$ 11.570.742,47 posteriormente retificado para R\$ 12.644.731,16
09A	Demonstração do Lucro Real	46	Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL - Inc/Fus/Cis (Lei nº 9.532/1997) (exclusão)	(R\$ 12.321.067,28)
17	Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	14	Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL (adição)	R\$ 11.570.742,47 posteriormente retificado para R\$ 12.644.731,16
17	Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	39	Amortização de Ágio nas Aquis. de Invest. Aval. p/PL - Inc./Fusão/Cisão (exclusão)	(R\$ 12.321.067,28)

Intimada a apresentar os demonstrativos contábeis desses valores, explicou-se através da seguinte tabela:

3.1. FICHA 05A- LINHA 20 - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO: R\$ 2.138.905,17.

(Período: 01/01/2008 a 30/06/2008)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
1	3.06.01.01.0003	Amortização de ágio Cardet	1.030.654
2	3.06.01.01.0004	Amortização de ágio Caux (b.b.c.)	408.984
3	3.06.01.01.0005	Amortização de ágio Varanasi	1.964.067
4	3.06.01.01.0006	Amortização de ágio SFT	1.649.427
5	3.06.02.01.0003	Apropr. da prov. s/ ágio Cardet	-680.231
6	3.06.02.01.0004	Apropr. da prov. s/ ágio Caux (b.b.c.)	-269.929
7	3.06.02.01.0205	Apropriação de ágio Varanasi	-1.964.067
8	TOTAL		2.138.905

3.2. FICHA 09A - LINHA 49 - OUTRAS EXCLUSÕES: R\$ 14.397.644,95

(Período: 01/01/2008 a 30/06/2008)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
9	3.02.92.01.0001	Provisão para devedores duvidosos	-800.000
10	3.05.01.01.0001	CSLL	72.944
11	3.05.01.01.0003	SFT - Contribuição Social	-88.293
12	3.06.02.01.0003	Apropriação da Provisão sobre ágio Cardet	-680.231
13	3.06.02.01.0004	Apropriação da Provisão sobre ágio Caux	-269.929
14	3.06.02.01.0205	Apropriação de ágio Varanasi	-1.964.067
15	4601010002	CSLL	-1.071.204
16	4101080003	Exclusão de telefonia Softway	-279.061
17		Provisão para outras contas a pagar	-66.000
18		Provisão participação dos funcionários	-3.270.000
19		Provisão para contingências	-5.196.605
20		Provisão para reajuste de salários e férias	-320.000
21		Provisão PLR	-465.196
22		Provisão para reajuste de salários	0
	TOTAL		-14.397.642

3.3. FICHA 06A - LINHA 43 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL: R\$12.661.705,76

Processo nº 13864.720085/2013-51
Acórdão n.º 1301-002.608

S1-C3T1
Fl. 5.164

(Período: 01/07/2008 a 31/12/2008)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
23	4202010001	Amortização ágio Cardet	1.710.885
24	4202010002	Amortização ágio Caux	678.914
25	4202010003	Amortização ágio Lents	-1.581.024
26	4202010004	Amortização ágio Open	1.708.376
27	4202010005	Amortização ágio Varanasi	1.964.067
28	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	10.936.354
29	4202020001	Apropriação da provisão sobre ágio Cardet	-566.859
30	4202020002	Apropriação da provisão sobre ágio Caux	-224.941
31	4202020004	Apropriação da provisão sobre ágio Open	1.964.067
32	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-3.928.134
	TOTAL		12.661.705

3.4. FICHA 09A - LINHA 14 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL: R\$ 12.644.731,16 (LALUR-adição)

(Período: 01/07/2008 a 31/12/2008)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
33	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	10.936.354
34	4202010004	Amortização ágio Open	1.708.376
	TOTAL		12.644.730

3.5. FICHA 09A - LINHA 46 - Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL- Inc/Fus/Cis (Lei nº 9.532/1997): R\$ 12.321.067,28 (LALUR-exclusão)

(Período: 01/07/2008 a 31/12/2008)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
35	4202020001	Apropriação da provisão sobre ágio Cardet	-680.231
36	4202020002	Apropriação da provisão sobre ágio Caux	-269.929
37	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-1.964.067
38	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	-9.155.313
39	4202010004	Amortização ágio Open	-251.525
40	TOTAL		-12.321.065

Intimada a esclarecer o motivo da não adição dos itens 1/2/3/4 do quadro acima, teve a seguinte resposta:

Os valores referentes às amortizações dos ágios Cardet Holding S/A ("Cardet", CNPJ 07.272.722/0001-44), Caux Participações Ltda ("Caux", CNPJ 07.661.264/0001-35) e Varanasi Administração de Bens S/A ("Varanasi", CNPJ 07.979.463/0001-96), indicados nos itens 1, 2 e 3 acima, foram considerados como despesas dedutíveis pelo fato de já terem sido atendidas as condições legais para tanto (artigo 386, inciso III; e § 6º, do RIR/99).

Essas empresas eram ex-acionistas da empresa Telefutura Centrais de Atendimento S/A ("TCA", CNPJ 02.904.545/0001-58) a qual, por sua vez, era controladora da Telefutura Atendimento Telefônicos S/A (antiga denominação da Tivit), e haviam adquirido suas participações mediante o pagamento de ágio fundamentado na rentabilidade futura da companhia. Ao longo de 2006 e 2007, as empresas Cardet, Caux, Varanasi e TCA foram incorporadas pela Tivit, ocasião em que o ágio registrado por elas foi transferido para a Tivit e passou a ser deduzido nas apurações do IRPJ.

A amortização do ágio STF (abreviação dada à empresa Softway Contact Center Serviços de Teleatendimentos a Clientes S/A, CNPJ 31.249.857/0001-73) se deu de maneira equivocada, uma vez que a STF, que havia sido adquirida pela Tivit no primeiro semestre de 2007, só veio a ser incorporada em 30 de junho de 2008. Portanto, o valor de R\$ 1.649.427 deveria ter sido adicionado e só vir a ser deduzido a partir de 1º de julho de 2008.

Não obstante, ao constatar tal equívoco, a Tivit fez um lançamento no mês de julho de 2008, a fim de anular tal efeito. Entendeu que tal procedimento não causou prejuízo ao Fisco; pelo contrário, acarretou uma vantagem para o Fisco, na medida em que a empresa aumentou indevidamente seu saldo de prejuízo fiscal (mediante o cômputo da despesa indevida do ágio) "para, na sequência, oferecer o estorno à tributação, em um período em que havia apurado lucro real positivo (R\$ 6.031.424,94, conforme ficha 9 da DIPJ referente ao segundo semestre de 2008).

Cumpra esclarecer que o estorno do valor de R\$ 1.649.427, realizado no segundo semestre de 2008, também se deu de maneira equivocada, ainda que tal equívoco não tenha causado qualquer efeito contábil ou fiscal. Explica-se, o estorno se deu na conta contábil referente ao ágio registrado sobre a empresa Lents (conta contábil 4202010003) e não na conta contábil referente ao ágio da STF, conforme restará evidenciado em nossos esclarecimentos à questão 2.1.1 adiante (referente ao item 4.4 neste termo).

5.2 [repete a pergunta do item 4.2]:

Considerando que os valores dos itens 1/2/3 acima não foram adicionados na linha 11 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da Ficha, 09A, isto é, foram considerados despesas dedutíveis, justificar porque os valores dos itens 5/6/7 acima foram excluídos na linha 49 (Outras Exclusões) da mesma Ficha 09A, conforme itens 12/13/14 acima, isto é, foram considerados receitas não tributáveis.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
5	3.06.02.01.0003	Apropr. da prov. s/ ágio Cardet	-680.231
6	3.06.02.01.0004	Apropr. da prov. s/ ágio Caux (b.b.c.)	-269.929
7	3.06.02.01.0205	Apropriação de ágio Varanasi	-1.964.067
12	3.06.02.01.0003	Apropriação da Provisão sobre ágio Cardet	-680.231
13	3.06.02.01.0004	Apropriação da Provisão sobre ágio Caux	-269.929
14	3.06.02.01.0205	Apropriação de ágio Varanasi	-1.964.067

Resposta:

Referidos valores foram considerados como receitas não tributáveis pelo fato de corresponderem a reversões de provisões constituídas e adicionadas em períodos pretéritos. Vale esclarecer que tais provisões foram constituídas nos termos da Instrução CVM 319, (conforme alteração da Instrução CVM 349), a qual prevê que a incorporação de empresa investidora por empresa investida adquirida mediante o pagamento de ágio deve ser precedida de constituição, na empresa investidora (incorporada), de provisão equivalente a, no mínimo, 66% do valor do ágio (Vale esclarecer que tal procedimento visa evitar que o acervo líquido incorporado e que ensejará a emissão de novas ações para os acionistas das empresas incorporadas seja avaliado por valor superior ao efetivo benefício econômico que irá gerar. Sendo assim, o valor do ágio é reduzido mediante a constituição de provisão, ao provável valor que irá gerar de benefícios para a sociedade incorporadora, no caso, a economia fiscal oriunda da amortização do ágio pago, equivalente a 34% (soma das alíquotas do IRPJ e da CSLL) do valor do ágio.

As provisões ora em comento foram constituídas e adicionadas pelas empresas Caux, Cardet e Varanasi (em relação à Varanasi, a provisão constituída correspondeu a 100% do valor do ágio, pelo fato da Tivit, à época da incorporação, não apresentar evidências de que a amortização do ágio traria benefícios econômicos efetivos, isto é, havia a expectativa de que a Tivit iria apurar prejuízo fiscal e não se beneficiaria de uma redução efetiva no IRPJ a pagar). Referida

adição encontrava-se controlada na Parte B do LALUR de tais empresas, por se tratarem de diferenças temporárias. Após terem sido incorporadas pela Tivit, a Parte B do LALUR de tais empresas foi transferida para a Tivit, de modo que, quando as mesmas foram revertidas, as respectivas receitas puderam ser excluídas (tal como efetuado na ficha 49).

5.3. Justificar porque não houve apropriação de provisão para o item 4 acima.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
4	3.06.01.01.0006	Amortização de ágio SFT	1.649.427

Resposta:

Não houve o registro para o ágio pago quando da aquisição da Softway ("STF") pelo fato de que, neste caso, a STF foi incorporada diretamente por sua investidora e não o inverso.

Vale esclarecer que a Instrução CVM 319 (alterada pela Instrução CVM 349) não é aplicável a tal situação, mas apenas aos casos em que a investida incorpora a investidora.

5.4. Justificar porque o valor do item 25 acima foi subtraído já que, sendo amortização de ágio, teria natureza de despesa, a somar-se com as demais despesas de amortização de ágio.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
4	3.06.01.01.0006	Amortização de ágio SFT	1.649.427
25	4202010003	Amortização ágio Lents	-1.581.024

Resposta:

Conforme já mencionado na resposta à questão 1.2.1, (referente ao item 5.1 deste termo), no que diz respeito ao item 4, houve equívoco por parte da Tivit quando da migração de seu sistema contábil.

Com efeito, a fim de corrigir a dedução indevida do ágio amortizado em 30 de junho de 2008, referente à STF, a Tivit efetuou um lançamento a título de estorno no segundo semestre de 2008. Ocorre, todavia, que tal lançamento se deu na conta de ágio referente à empresa Lents Serviços de Teleatendimento a Clientes Ltda ("Lents", CNPJ 07.173.732/0001-22).

Sendo assim, a conta de despesa referente à amortização do ágio referente à Lents, que deveria apresentar o saldo devedor de R\$ 68.403,60 (valor acumulado em dezembro de 2008), apresentou o saldo de R\$ 1.581.024,39 (credor), tendo em vista o lançamento a crédito do valor de R\$ 1.649.427,99 (equivalente à despesa registrada em junho, relacionada à amortização do ágio referente à STF).

Observação:

Da resposta apresentada pela empresa, conclui-se que no segundo semestre de 2008 a empresa, ao ter adicionado o valor de R\$ 1.581.024,39, e não R\$ 1.649.427,99, efetivamente amortizou um ágio "Lents" no valor de R\$ 68.403,60.

5.5. [repete a pergunta do item 4.5]:

Justificar porque o valor do item 31 acima foi adicionado já que, sendo apropriação de provisão, teria natureza de receita, a somar-se algebricamente com as demais receitas de apropriação de provisão, de sinal negativo.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
31	4202020004	Apropriação da provisão sobre ágio Open	1.964.067
32	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-3.928.134

Resposta:

Cumpra primeiramente informar que houve um erro de denominação. O valor de R\$ 1.964.067 não tem relação com a reversão de provisão sobre ágio registrado quando da aquisição da empresa Open Concept Serviços Ltda ("Open", CNPJ 02.900.988/0001-70), mas sim com a reversão da provisão constituída sobre o ágio pago pela Varanasi quando da aquisição da TCA (vale lembrar que no ano de

2007, tanto a Varanasi, quanto a TCA, foram incorporadas pela Tivit), a qual foi constituída sobre o valor integral (100%) do ágio.

O fato de tal item corresponder a um lançamento devedor e não credor, tal qual seria de se esperar quando de uma reversão de provisão, decorre do fato de tratar-se de espécie de lançamento de estorno. Isto porque, conforme se pode notar do item 32, a reversão da provisão foi lançada em duplicidade (o valor credor de R\$ 3.928.134 corresponde a 2 vezes o valor de R\$ 1.964.067). Sendo assim, referido lançamento devedor teve por fim anular o efeito da reversão realizada em duplicidade, tendo o mesmo efeito de estorno.

5.6 [repete a pergunta 4.6]:

Justificar porque os valores dos itens 23/24/25/27 acima foram considerados despesas dedutíveis na apuração do lucro real, isto é, não foram adicionados na linha 14 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da Ficha 09A de sua DIPJ 09 - 01/07/2008 a 31/12/2008.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
23	4202010001	Amortização ágio Cardet	1.710.885
24	4202010002	Amortização ágio Caux	678.914
25	4202010003	Amortização ágio Lents	-1.581.024
27	4202010005	Amortização ágio Varanasi	1.964.067

Resposta:

Com relação à amortização dos ágios Cardet, Caux e Varanasi, considerar a explicação à questão 1.2.1 (item 5.1 deste Termo), que também se aplica para o segundo semestre.

Com relação ao ágio da Lents também vale a mesma justificativa apresentada para as outras, valendo apenas mencionar que tal incorporação ocorreu em 1º de janeiro de 2006.

5.7 [repete a pergunta 4.7]

Considerando que os valores dos itens 23/24/27 acima não foram adicionados na linha 14 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da Ficha 09A, isto é, foram considerados despesas dedutíveis, justificar porque os valores dos itens 29/30/32 acima foram excluídos na linha 46; (Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL - Inc/Fus/Cis) da mesma Ficha 09A, conforme itens 35/36/37 acima, isto é, foram considerados receitas não tributáveis.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
23	4202010001	Amortização ágio Cardet	1.710.885
24	4202010002	Amortização ágio Caux	678.914
27	4202010005	Amortização ágio Varanasi	1.964.067
29	4202020001	Apropriação da provisão sobre ágio Cardet	-566.859
30	4202020002	Apropriação da provisão sobre ágio Caux	-224.941
32	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-3.928.134
35	4202020001	Apropriação da provisão sobre ágio Cardet	-680.231
36	4202020002	Apropriação da provisão sobre ágio Caux	-269.929
37	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-1.964.067

Resposta:

Considerar a explicação à questão 1.2.2. (item 5.2 deste termo), a qual também se aplica ao segundo semestre de 2008.

5.8. [repete a pergunta 4.8]:

Justificar porque o valor do item 35 acima é maior do que o do item 29 acima.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
29	4202020001	Apropriação da provisão sobre ágio Cardet	-566.859
35	4202020001	Apropriação da provisão sobre ágio Cardet	-680.231

Resposta:

Trata-se de valor referente à reversão de provisão contabilizada no mês de julho de 2008 nos valores de R\$ 113.372 ... lançadas nas contas n.º 4202010001 ... e não nas contas n.º 4202020001 ... (resposta protocolizada em 09/06/2011).

5.9 [repete a pergunta 4.9]:

Justificar porque o valor do item 36 acima é maior do que o do item 30 acima.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
30	4202020002	Apropriação da provisão sobre ágio Caux	-224.941
36	4202020002	Apropriação da provisão sobre ágio Caux	-269.929

Resposta:

Trata-se de valor referente à reversão de provisão contabilizada no mês de julho de 2008 nos valores de ... R\$ 44.988 ... lançadas na contas ... n.º 4202010002 e não nas contas ... n.º 4202020002 (resposta protocolizada em 09/06/2011).

5.10 [repete pergunta do item 4.10]:

Justificar porque o valor do item 37 acima é menor do que o do item 32 acima.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
32	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-3.928.134
37	4202020005	Apropriação da provisão sobre ágio Varanasi	-1.964.067

Resposta:

Decorre do fato de tratar-se de espécie de lançamento de estorno. Isto porque, conforme se pode notar do item 32, a reversão da provisão foi lançada em duplicidade (o valor credor de R\$ 3.928.134 corresponde a 2 vezes o valor de R\$ 1.964.067). Sendo assim, referido lançamento devedor teve por fim anular o efeito, da reversão realizada em duplicidade, tendo o mesmo efeito de estorno (resposta protocolizada em 11/04/2011).

5.11. [repete pergunta do item 4.110]:

Justificar porque não houve apropriação de provisões para os itens 25 e 28

acima.

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
25	4202010003	Amortização ágio Lents	-1.581.024
28	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	10.936.354

Resposta:

Com relação ao item 28, conforme já explicado na resposta à questão 1.2.3 (item 5.3 deste termo), o ágio da Tivit Investimentos é decorrente da incorporação da STF por esta empresa, que na mesma data foi incorporada pela Tivit Terceirização. Nessas incorporações, a incorporadora é a investidora, não havendo necessidade de provisionar o ágio gerado na aquisição.

Da mesma forma, com relação à Lents, essa foi adquirida com ágio pela STF e incorporada por esta em 1º de janeiro de 2006, não havendo necessidade de provisionar o ágio.

6. Quanto aos ágios denominados "Open" e "Tivit Investimentos", a empresa informou, em sua resposta ao Termo Fiscal de Reintimação 338/10-02, que, quando das aquisições, como as empresas incorporadas possuíam patrimônio líquido negativo, considerou como ágio o valor pago na aquisição, adicionado do patrimônio líquido negativo das incorporadas.

Processo nº 13864.720085/2013-51
Acórdão n.º 1301-002.608

S1-C3T1
Fl. 5.169

7. Contabilmente, amortizou todo esse ágio. Porém, para efeitos fiscais, calculou o ágio considerando o valor do PL da companhia adquirida como zero, sem agregar o valor do PL negativo.

8. Para operacionalizar esse procedimento, inicialmente deduziu na apuração do resultado toda a amortização do ágio contábil (FICHA 06A - LINHA 43). Na apuração do lucro real, adicionou toda essa amortização do ágio contábil (FICHA 09A - LINHA 14), zerando seu efeito, para, em seguida, excluir apenas a amortização do valor pago (FICHA 09A - LINHA 46).

9. Assim (período: 01/07/2008 a 31/12/2008):

9.1. FICHA 06A - LINHA 43 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL: R\$ 12.661.705,76 (Demonstração do Resultado)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
26	4202010004	Amortização ágio Open	1.708.376
28	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	10.936.354

9.2. FICHA 09A - LINHA 14 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL: R\$ 12.644.731,16 (LALUR - adição)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
33	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	10.936.354
34	4202010004	Amortização ágio Open	1.708.376
	TOTAL		12.644.730

9.3. FICHA 09A - LINHA 46 - Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL - Inc/Fus/Cis (Lei nº 9.532/1997): R\$ 12.321.067,28 (LALUR - exclusão)

ITEM	NÚMERO	DENOMINAÇÃO	VALOR
38	4202010007	Amortização ágio Tivit Investimentos	-9.155.313
39	4202010004	Amortização ágio Open	-251.525

10. Assim, considerando o exposto até o momento, a empresa considerou como despesas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido as seguintes despesas com amortização de ágio:

DENOMINAÇÃO DO ÁGIO	VALORES LÍQUIDOS AMORTIZADOS		ITENS DESTES TERMOS	
	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008
CARDET	1.030.654,08	1.824.257,73	1, 5.1, 5.2	1, 5.6, 5.8
CAUX	408.984,66	723.902,83	1, 5.1, 5.2	1, 5.6, 5.9
VARANASI	1.964.067,12	1.964.067,12	1, 5.1, 5.2	1, 5.5, 5.6, 5.10
SFT	1.649.427,99	(1.649.427,99)	1, 5.1	1, 5.1
LENTS	0,00	68.403,60	1 e 3.1	1 e 5.4
OPEN	0,00	251.525,40	-----	6 a 9
TIVIT INVESTIMENTOS	0,00	9.155.313,20	-----	6 a 9
TOTAL	5.053.133,85	12.338.041,89		

11. A base legal adotada pela empresa para considerar as amortizações de todos esses ágios como despesas dedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, foi, conforme itens 5.1 e 5.6; o artigo 386, inciso III, e, § 6º, do RIR/99:

.....

Assim, a Fiscalização passa a analisar individualmente cada dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, nos itens 12 a 17, as quais aqui reproduzo os principais títulos e conclusões:

12. ÁGIO CARDET

.....

12.3. ANÁLISE QUANTO AO VALOR DE R\$ 1.030.654,08 (1º SEMESTRE)

...

12.4. ANÁLISE QUANTO AO VALOR DE R\$ 1.824.257,73 (2º SEMESTRE)

...[item em que, analisando as contas contábeis, descreve a Fiscalização a constatação de excesso de valor do ágio Cardet no 2º semestre]

12.4.8 Dessarte, conclui-se que, para o 2º semestre de 2008, a fiscalização deve suprimir ex-ante R\$ 793.603,65 do montante em tese dedutível a título de ágio da CARDET, ainda que o mesmo viesse a ser considerado dedutível no aspecto fiscal.

....

12.5 ANÁLISE DO ÁGIO CARDET QUANTO À AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

...

12.6. Quanto à análise referente à dedutibilidade fiscal das despesas a título de ágio CARDET nos montantes de R\$ 1.030.654,08 para os 1º e 2º semestres de 2008, vide os itens 13.7 a 13.11 adiante, visto que a análise foi feita conjuntamente com a dedutibilidade fiscal do ágio da empresa Caux.

13. ÁGIO CAUX

...

13.3. ANÁLISE QUANTO AO VALOR DE R\$ 408.984,66 (1º SEMESTRE)

...

13.4 ANÁLISE QUANTO AO VALOR DE R\$ 678.914,52 (2º SEMESTRE)

... ...[item em que, analisando as contas contábeis, descreve a Fiscalização a constatação de excesso de valor do ágio Caux no 2º semestre].

13.4.8 Dessarte, conclui-se que para o 2º semestre de 2008, a fiscalização deve suprimir ex-ante R\$ 314.918,17 do montante em tese dedutível a título de ágio da CAUX, ainda que o mesmo viesse a ser considerado dedutível no aspecto fiscal.

13.5 ANÁLISE DO ÁGIO CAUX QUANTO À AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

...

13.5.8 Ceteris paribus, o valor total eventualmente amortizável para o 2º semestre de 2008 seria de R\$ 408.984,66, porém o contribuinte utilizou em DIPJ o valor de R\$ 723.902,83 (vide item 13.4, e subitem 13.4.7). Assim, inexistente é a despesa de ágio de R\$ 314.918,17, quantum que deve ser glosado e acrescido na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do 2º semestre de 2008 do sujeito passivo independentemente de qualquer outra consideração.

13.6. Quanto à análise referente à dedutibilidade fiscal das despesas a título de ágio CAUX nos montantes de R\$ 408.984,66 para os 1º e 2º semestres de 2008, vide os itens 13.7 a 13.11 adiante, análise feita conjuntamente com a dedutibilidade fiscal do ágio da empresa Cardet

13.7 ANÁLISE DO ÁGIO DA CARDET E DA CAUX QUANTO À DEDUTIBILIDADE DE SUA AMORTIZAÇÃO

13.7.1 A presente análise relativa à condição de dedutibilidade do Ágio da empresa Caux, como se verá ao longo da exposição e ao final, se aplica também ao ágio da empresa Cardet.

13.8 INADEQUABILIDADE DO LAUDO DE AVALIAÇÃO

...

13.8.10 Dessarte, intempestivo o laudo e ausente a distinção entre os fundamentos do valor presente por ele calculado, não há suporte legal para eventual dedutibilidade para fins fiscais.

...

13.9 AUSÊNCIA DE AMPARO LEGAL PARA A TRANSFERÊNCIA DA DEDUTIBILIDADE DE ÁGIO

...

13.9.12 Assim, por falta de expressa previsão legal, as despesas com a amortização dos ágios CARDET e CAUX não podem ser consideradas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

...

13.11 INEXISTÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA NA GERAÇÃO DOS ÁGIOS

...

13.11.18 A conduta em que o contribuinte modifica ou distorce artificialmente as formas jurídicas da sua atuação com o único intuito de redução de tributos caracteriza abuso de forma e, portanto, não pode ser admitido como planejamento tributário lícito do ponto de vista fiscal.

13.12 CONCLUSÃO: quanto aos alegados "ágio CARDET" e "ágio CAUX", considerando os itens 12.4 e 13.4 devem ser, suprimidos, respectivamente, como dedutíveis os valores de R\$ 793.603,65 e R\$ 314.918,17 referentes ao 2º semestre de 2008. Além disso, considerando o exposto no item 13.8, a empresa não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, o fundamento econômico do referido ágio; considerando o item 13.9 não há amparo legal para a "transferência" da dedutibilidade do referido ágio; e considerando o item 13.11 não houve substância econômica na geração daquele ágio.

14. ÁGIO VARANASI

....

14.3 ANÁLISE QUANTO AO VALOR DE R\$ 1.964.067,12 (1º SEMESTRE)

...

14.4 ANÁLISE QUANTO AO VALOR DE R\$ 1.964.067,12 (2º SEMESTRE)

...

14.5 ANÁLISE DO ÁGIO DA VARANASI QUANTO À AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

...

14.6 ANÁLISE DO ÁGIO DA VARANASI QUANTO A DEDUTIBILIDADE DE SUA AMORTIZAÇÃO

...

14.7 INEXISTÊNCIA DE LAUDO DE AVALIAÇÃO

...

14.7.12 No caso, inexistente o laudo requerido pela legislação, não há suporte legal para eventual dedutibilidade para fins fiscais.

...

14.8 AUSÊNCIA DE AMPARO LEGAL PARA TRANSFERÊNCIA DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

...

14.10 INEXISTÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA NA GERAÇÃO DO ÁGIO

...

14.11. CONCLUSÃO: quanto ao alegado "ágio VARANASI", considerando o item 14.7 a empresa não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, o fundamento econômico do referido ágio; considerando o item 14.8 não há amparo legal para a "transferência" da dedutibilidade do referido ágio; e considerando o item 14.10 não houve substância econômica na geração daquele ágio.

15. ÁGIO LENTS

...

15.13 Assim, por falta de expressa previsão legal, a despesa com a amortização do ágio LENTS não pode ser considerada dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

15.14. Não obstante, ainda que houvesse tal previsão legal, a indedutibilidade persistiria, pelos motivos a seguir expostos

...

15.21 Conclusão: quanto ao alegado "ágio LENTS", considerando o disposto no artigo 264, § 3º, do RIR/99 ("Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios"), a empresa não comprovou, mediante documentos hábeis e idôneos, nem seu pagamento, nem seu valor e nem mesmo sua existência.

16. ÁGIO OPEN

...

16.4 . ANALISE QUANTO A SUA EXISTÊNCIA E SEU VALOR

...

16.4.16. Conclusão: quanto ao alegado "ágio OPEN", a empresa não comprovou, mediante documentos hábeis e idôneos, nem seu valor e nem mesmo sua existência

16.5 ANÁLISE QUANTO A SUA FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA

...

16.6. CONCLUSÃO: quanto ao alegado "ágio OPEN", considerando o resumido nos itens 16.4.16 e 16.5.7, a empresa não comprovou, mediante documentos hábeis e idôneos, sua existência, não havendo também (embora fosse desnecessário fazê-lo, face sua inexistência) comprovado nem seu valor nem sua fundamentação econômica.

17. ÁGIO TIVIT INVESTIMENTOS

...

17.2 ANÁLISE QUANTO A SUA EXISTÊNCIA E SEU VALOR.**17.2.6.1 PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA SOFTWAY CONTACT CENTER**

...

17.2.6.2 PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA ANGRA DOS REIS

...

17.2.6.3 RECÁLCULO DO VALOR DO ÁGIO

...

17.2.7 CONCLUSÃO: quanto ao alegado "ágio Tivit Investimentos", a Fiscalizada, embora tenha comprovado o pagamento de R\$ 91.553.132,00, contabilmente comprovou o valor de ágio de apenas R\$ 67.697.723,93, e não de R\$ 98.623.661,01

17.3 ANÁLISE QUANTO A SUA FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA

...

17.3.4. CONCLUSÃO: quanto ao alegado "ágio Tivit Investimentos", a Fiscalizada não comprovou sua fundamentação econômica.

...

17.4 ANÁLISE QUANTO A DEDUTIBILIDADE DE SUA AMORTIZAÇÃO

...

17.5 CONCLUSÃO: quanto ao alegado "ágio TIVIT INVESTIMENTO", considerando o resumido nos itens 17.2.7, 17.3.4 e 17.4.11, embora a empresa tenha comprovado a existência contábil do valor de R\$ 67.697.723,93, não comprovou, mediante documentos hábeis e idôneos, nem sua fundamentação econômica, nem a condição de despesa dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro para a sua despesa de amortização.

E, nos itens 18 a 21, a Fiscalização apresenta suas conclusões como segue:

DAS CONCLUSÕES**18. VALORES SEMESTRAIS .**

18.1. Conforme item 10, a empresa considerou como despesas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido as seguintes despesas com amortização de ágio:

DENOMINAÇÃO DO ÁGIO	VALORES LÍQUIDOS AMORTIZADOS	
	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008
CARDET	1.030.654,08	1.824.257,73
CAUX	408.984,66	723.902,83
VARANASI	1.964.067,12	1.964.067,12
SFT	1.649.427,99	(1.649.427,99)
LENTS	0,00	68.403,60
OPEN	0,00	251.525,40
TIVIT INVESTIMENTOS	0,00	9.155.313,20
TOTAL	5.053.133,85	12.338.041,89

18.2. No entanto, por tudo acima exposto, somente podem ser aceitas como despesas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido as despesas com amortização de ágio calculadas sobre os seguintes valores de ágio:

DENOMINAÇÃO DO ÁGIO	VALORES AMORTIZÁVEIS		ITENS DESTE TERMO	
	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008
CARDET	0,00	0,00	12 e 13.7 a 13.11	12 e 13.7 a 13.11
CAUX	0,00	0,00	13	13
VARANASI	0,00	0,00	14	14
SFT	0,00	0,00	5.1	3.3, 5.1 (*)
LENTS	0,00	0,00	1 e 3.1	15.21
OPEN	0,00	0,00	-----	16.6
TIVIT INVESTIMENTOS	0,00	0,00	-----	17.5

(*) Conforme item 3.3, a empresa não efetuou amortização de ágio SFT no segundo semestre. Por isso, o respectivo valor amortizável foi considerado zero.

18.3. Esse cálculo, de acordo com o artigo 386, inciso III, e § 6º, do RIR/99:

Art: 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art.7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art.10):

.....
III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II, do § 2º do artigo anterior (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros), nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; resultaria em:

DENOMINAÇÃO DO ÁGIO	VALORES AMORTIZÁVEIS		DESPESA DE AMORTIZAÇÃO (*)	
	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008
CARDET	0,00	0,00	0,00	0,00
CAUX	0,00	0,00	0,00	0,00
VARANASI	0,00	0,00	0,00	0,00
SFT (*)	0,00	0,00	0,00	0,00
LENTS	0,00	0,00	0,00	0,00
OPEN	0,00	0,00	0,00	0,00
TIVIT INVESTIMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00

(*) Despesa = valor amortizável x 1/60 x 6 meses

(*1) Conforme item 3.3, a empresa não efetuou amortização de ágio SFT no segundo semestre. Por isso, o respectivo valor amortizável foi considerado zero.

18.4. Comparando-se então os valores deduzidos pela empresa com aqueles passíveis de serem aceitos como despesas dedutíveis, apuram-se os seguintes valores a serem glosados.

DENOMINAÇÃO DO ÁGIO	VALORES DEDUZIDOS		VALORES GLOSADOS		
	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	
			ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL	EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (*)
CARDET	1.030.654,08	1.824.257,73	1.030.654,08	1.824.257,73	
CAUX	408.984,66	723.902,83	408.984,66	723.902,83	
VARANASI	1.964.067,12	1.964.067,12	1.964.067,12	1.964.067,12	
SFT	1.649.427,99	(1.649.427,99)	1.649.427,99	(1.649.427,99)	
LENTS	0,00	68.403,60	0,00	68.403,60	
OPEN	0,00	251.525,40	0,00		251.525,40
TIVIT INVESTIMENTOS	0,00	9.155.313,20	0,00		9.155.313,20
TOTAL	5.053.133,85	12.338.041,89	5.053.133,85	2.931.203,29	9.406.838,60

(*) Ver itens 6 a 9 deste termo.

19. PERCENTUAL DE MULTA DE OFÍCIO

19.1. Quanto à multa de ofício aplicada sobre os valores devidos de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido apurados em função das glosas referidas acima, seu percentual foi determinado à luz da seguinte consideração extraída da ementa do acórdão do CARF nº 1301-000.711, de 19/10/2011:

SIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

19.2. Reforça essa consideração o Acórdão DRJ/FSN Nº 07-26469 de 2011:

Normas Gerais de Direito Tributário

Ágio. Atos Societários sem propósito negocial. Artíficos Fraudulentos. Multa Qualificada. Provada a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários sem propósito negocial, a despesa com amortização do ágio é indedutível, mantendo-se a multa qualificada, em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária.

19.3. Neste caso, como o comportamento da empresa configurou claramente uma simulação, conduta fraudulenta tendente tanto a impedir o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, como a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, deve-se aplicar a multa qualificada de 150%, conforme artigo 44, § 1o, da Lei 9.430/96, combinado com os artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

19.4. Em consequência, foi elaborada a correspondente representação fiscal para fins penais.

20. MULTA ISOLADA

20.1. Considerando as despesas glosadas, foram aplicadas multas isoladas pela falta de recolhimento mensal do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, calculadas conforme planilhas anexas a este termo.

21. DECLARAÇÃO ENTREGUE SOB AÇÃO FISCAL

21.1. A presente ação fiscal iniciou-se sob abrigo do MPF-D 08.1.20.00-2010- 00338-4, cuja descrição sumária previa "verificar valores lançados na conta receita de prestação de serviços e ágio - investimentos". Posteriormente prosseguiu, sem solução de continuidade, sob abrigo do MPF-F 08.1.20.00-2012-00130-3.

21.2. Quanto à verificação dos valores de "ágio investimentos", a empresa foi, pela primeira vez no curso da ação fiscal, intimada a prestar esclarecimentos, através do Termo Fiscal de Intimação 338/10-01.

21.3. Esse termo foi recebido pela empresa, via postal, em 04/10/2010. Com isso, nos termos do artigo 138, parágrafo único, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN) e do artigo 7º, inciso I, e parágrafo 1º, do Decreto 70.235/72 (PAF) sua espontaneidade quedou-se excluída.

CTN - Art. 138. ...

PAF - Art. 7º ...

21.4. Até essa data (04/10/2010), encontravam-se válidas as DECLARAÇÕES DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA (DIPJ) números 1799346 (relativa ao período de 01/01/2008 a 30/06/2008) e 1585885 (relativa ao período de 01/07/2008 a 31/12/2008), entregues em, respectivamente, 31/07/2008 e 15/10/2009.

21.5. Posteriormente, já sob ação fiscal, a empresa entregou, em 22/07/2011 e em 13/10/2010, respectivamente, as DIPJ retificadoras números 1967062 (relativa ao período de 01/01/2008 a 30/06/2008) e 1770391 (relativa ao período de 01/07/2008 a 31/12/2008).

21.6. A entrega de declarações retificadoras sob ação fiscal acarreta consequências descritas a seguir, tanto nos valores devidos mensalmente, como nos devidos em base anual.

21.7. VALORES MENSAIS

21.7.1. Na DIPJ retificadora do segundo semestre de 2008 foram identificadas as seguintes diferenças quanto aos valores mensais apurados por estimativa ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução:

IMPOSTO DE RENDA MENSAL POR ESTIMATIVA	ORIGINAL	RETIFICADORA
Setembro	0,00	240.057,36
CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA		
Agosto	0,00	22.608,77
Setembro	0,00	509.148,91

21.7.2. Essas diferenças foram reconhecidas pela própria empresa na resposta complementar ao TERMO FISCAL DE INTIMAÇÃO 338/10-01, na qual também informou que esses valores apurados na retificadora foram pagos e/ou compensados.

21.7.3. Não obstante, por terem sido declarados e pagos/compensados sob ação fiscal, e não quando a empresa dispunha de espontaneidade para fazê-lo; sujeitam-se também à multa isolada referida no item 20 acima.

21.8. VALORES ANUAIS DE IRPJ.

21.8.1. DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE

21.8.1.1. Na ficha 12A da DIPJ original do segundo semestre de 2008 a empresa não havia apurado imposto de renda a pagar.

21.8.1.2. Posteriormente, na ficha 12A da DIPJ retificadora do segundo semestre de 2008, entregue sob ação fiscal, a empresa apurou:

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.À Alíquota de 15%	904.713,74
02.Adicional	591.142,49
DEDUÇÕES	
04.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	36.188,55
14.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	1.796.034,02
18.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.838.449,61
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-2.174.815,95

21.8.1.3. Na tabela acima, verifica-se que a empresa apurou um imposto de renda devido de R\$ 1.495.856,23. Como esse valor foi declarado sob ação fiscal, caso não houvesse pagamentos mensais por estimativa, estaria sujeito a lançamento de ofício, com a cabível multa de ofício.

21.8.1.4. Porém, a empresa **declarou** pagamentos mensais por estimativa no valor de R\$ 1.838.449,61.

21.8.1.5. Analisando-se esses pagamentos mensais por estimativa declarados pela empresa na ficha 11 da DIPJ retificadora, verifica-se que tiveram a seguinte composição:

	Agosto	Setembro	TOTAL
IRRF	285.507,47	1.312.884,78	1.598.392,25
A PAGAR		240.057,36	240.057,36
TOTAL:			1.838.449,61

21.8.1.6. Assim, **efetivamente foram pagos apenas R\$ 240.057,36**. O valor restante foi compensado com imposto de renda retido na fonte (IRRF).

21.8.1.7. Quanto ao valor efetivamente pago R\$ 240.057,36, como o pagamento foi realizado sob ação fiscal, não pode ser considerado para efeito de redução do valor devido declarado sob ação fiscal (R\$ 1.495.856,23), por se tratar de pagamento indevido.

21.8.1.8. Quanto ao IRRF, por não se caracterizar como pagamento indevido, pode vir a ser considerado para efeito de redução do valor devido declarado sob ação fiscal (R\$ 1.495.856,23). Assim, não haveria imposto de renda a pagar, declarado sob ação fiscal, a ser lançado com multa de ofício:

Valor devido declarado sob ação fiscal	1.495.856,23
IRRF a compensar	1.495.856,23
Valor a pagar sujeito a lançamento de ofício	0,00

21.8.2. APURADOS PELO FISCO

21.8.3. Quanto ao imposto devido apurado pelo Fisco em decorrência da glosa demonstrada no item 18.4, não há valores a serem deduzidos, visto que todo o imposto de renda retido na fonte no ano de 2008, bem como o valor correspondente ao Programa de Alimentação do Trabalhador, compuseram o saldo negativo de IMPOSTO DE RENDA A PAGAR de R\$ 2.174.815,95 (ver item 21.8.1.2) o qual, por sua vez, já foi utilizado pela empresa para compensações (ver PER/DCOMP 37742.91183.131010.1.7.02-9930).

21.9. VALORES ANUAIS DE CSLL

21.9.1. DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE

21.9.1.1. Na ficha 17 da DIPJ original do segundo semestre de 2008 a empresa não havia apurado contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) a pagar.

21.9.1.2. Posteriormente, na ficha 17 da DIPJ retificadora do segundo semestre de 2008, entregue sob ação fiscal, a empresa apurou:

64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	532.104,11
DEDUÇÕES	
72.(-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei n.º 10.833/2003)	124.912,90
74.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	677.217,04
76.CSLL A PAGAR	-270.025,83

21.9.1.3. Na tabela acima, verifica-se que a empresa apurou uma CSLL devida de R\$ 532.104,11. Como esse valor foi declarado sob ação fiscal, caso não houvesse pagamentos mensais por estimativa, estaria sujeito a lançamento de ofício, com a cabível multa de ofício.

21.9.1.4. Porém, a empresa **declarou** pagamentos mensais por estimativa no valor de R\$ 677.217,04.

21.9.1.5. Analisando-se esses pagamentos mensais por estimativa declarados pela empresa na ficha 16 da DIPJ retificadora, verifica-se que tiveram a seguinte composição:

	Agosto	Setembro	TOTAL
CSLL Ret. na Fonte	84.103,92	61.355,44	145.459,36
A PAGAR	22.608,77	509.148,91	531.757,68
TOTAL			677.217,04

21.9.1.6. Assim, efetivamente foram pagos R\$ 531.757,68. O valor restante foi compensado com CSLL retida na fonte

21.9.1.7. Quanto ao valor efetivamente pago (R\$ 531.757,68) como o pagamento foi realizado sob ação fiscal, não pode ser considerado para efeito de redução do valor devido declarado sob ação fiscal (R\$ 532.104,11), por se tratar de pagamento indevido.

21.9.1.8. Quanto à CSLL retida na fonte, por não se caracterizar como pagamento indevido, pode vir a ser considerada para efeito de redução do valor devido declarado sob ação fiscal (R\$532.104,11).

21.9.1.9. Assim, restaria CSLL a pagar, declarada sob ação fiscal, a ser lançada com multa de ofício, no valor de R\$ 261.731,85, conforme demonstrado abaixo:

Valor devido declarado sob ação fiscal	532.104,11
(-)CSLL retida na fonte compensada mensalmente	145.459,36
(-)Saldo de CSLL retida na fonte no ano de 2008	124.912,90
Valor a pagar sujeito a lançamento de ofício	261.731,85

21.9.2. APURADOS PELO FISCO

21.9.3. Quanto à CSLL devida apurada pelo Fisco em decorrência da glosa demonstrada no item 18.4, não há valores a serem deduzidos, visto que toda a CSLL retida na fonte no ano de 2008 compôs o saldo negativo de CSLL a pagar de R\$ 270.025,83 (ver item 21.9.1.2) o qual por sua vez, já foi utilizado pela empresa para compensações (ver PER/DCOMP 33151.49572.260111.1.7.03-5346).

...

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação de fls. 3.544/3.703, que alega em síntese:

- De início a Impugnante resume a atuação (item 1) e, a título de Direito, descreve as Operações Realizadas para Reestruturação Societária e Abertura de Capital (item 2), alegando neste tópico que:

- *as alterações societárias adotadas pela Impugnante e por seu grupo, deram-se da forma mais simples, direta e adequada para atingir seu objetivo final, qual seja: a simplificação de sua estrutura para a abertura de capital da companhia e, conseqüentemente, aumentar seu potencial de competitividade;*

- *todas as operações societárias que acarretaram aproveitamento dos ágios pela Impugnante (antiga TAT) foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes, motivo pelo qual não há como permanecer intacta a afirmação da Fiscalização de que parte dos ágios foram gerados de forma artificial, e que todos eles teriam sido apurados sem qualquer propósito negocial ou fundamento econômico que não o de se aproveitar da dedutibilidade das despesas da amortização do ágio;*

- *as operações que resultaram no aproveitamento dos ágios por sucessão pela Impugnante (CARDET, CAUX, VARANASI, e SOFTWAY), bem como o aproveitamento do ágio gerado com a aquisição da OPEN, não podem ser analisadas simplesmente do ponto de vista da validade dos atos societários considerados isoladamente, tal como fez o Sr. Agente Fiscal. Ou seja, não se pode analisar a operação "quadro a quadro", é necessário analisá-la como um todo. Vale dizer: não basta ver os fatos tais como descritos fotografia a fotografia, mas sim analisar o filme como um todo.*

- *todas as operações societárias realizadas são parte de um contexto maior de simplificação da estrutura do Grupo, de modo que, o propósito negocial e fundamento econômico para a ocorrência de cada uma delas devem ser analisados a partir da análise de referido contexto, que resultou na abertura de capital da Impugnante no ano-calendário de 2009, conforme entendimento do Conselho de Contribuinte amparado na doutrina de Marco Aurélio Greco;*

- *a TIVIT (antiga TAT - Impugnante) é uma empresa de serviços integrados de Tecnologia de Informação (Information Technology Management - ITM), líder nesse setor na América Latina. Reconhecida por seu profundo conhecimento em processos complexos e operações críticas, a TIVIT traçou uma sólida história de sucesso, amparada por diferenciais competitivos como pioneirismo, excelência operacional e abordagem consultiva.*

- Neste contexto, consciente da competitividade do setor em que atua, sujeito a rápidas mudanças e evolução tecnológica, o Grupo TIVIT adota o procedimento de adquirir empresas e realizar reorganizações societárias como estratégia de negócio e de crescimento. Tal estratégia foi, inclusive, ressaltada no prospecto elaborado pela Impugnante ocasião do IPO realizado em 25/09/2009 (doc 03) como um dos riscos de seu negócio, em razão das contingências que são transferidas à Impugnante nos processos de aquisição.

- ... na seqüência disserta acerca das operações implementadas para a simplificação da estrutura do Grupo TIVIT, no intuito de facilitar os procedimentos para a abertura de capital da Impugnante (que efetivamente veio a acontecer no ano-calendário de 2009), ... se perceberá a validade de cada passo adotado pelo Grupo, bem como o sentido econômico e o propósito negocial de toda essa operação realizada nos exatos termos da legislação em vigor à época dos fatos.

- no que tange ao processo de IPO ("Initial Public Offering" -Abertura de Capital), importa esclarecer que a Impugnante pretendia tê-lo realizado no ano-calendário de 2008, logo após a finalização das reorganizações societárias que serão a seguir demonstradas, levadas a efeito justamente para simplificar a estrutura do grupo e facilitar a abertura do capital. Porém, em razão do agravamento da crise econômica mundial, e com a desvalorização do Real, frente ao Dólar, o Grupo TIVIT aguardou até o momento mais propício para a realização do IPO, que acabou acontecendo em 2009, conforme notícia publicada no jornal "O Estado de São Paulo" em 10/09/2009, que evidencia o propósito da Impugnante de abrir seu capital, a qual transcreve.

Passa a descrever sua reorganização, como segue:

- Até 2005, a estrutura do atual Grupo TIVIT era complexa, tendo diversos acionistas pessoas físicas e jurídicas independentes entre si (origem na empresa Telefutura Centrais de Atendimento - TCA). Além disso, também deveria ser planejada e estruturada a aquisição de outras empresas no processo de expansão de suas atividades e abertura de capital.

Na seqüência, argui a ocorrência de preclusão e decadência de o Fisco questionar a origem de parte do ágio (item 3), expondo que:

- os Srs. Agentes Fiscais questionaram a dedutibilidade de ágios distintos, que foram aproveitados pela Impugnante no período de 2005 a 2008, conforme se enumera a seguir:

(i) 1º Ágio: Apurado na aquisição da LENTS pela SOFTWAY em 30/06/2005 ("Ágio Lents");

(ii) 2º Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela CARDET em 27/12/2005 ("Ágio Cardet");

(iii) 3º Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela CAUX em 27/12/2005 ("Ágio Caux");

(iv) 4º Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela VARANASI em 30/06/2006 ("Ágio Varanasi");

(v) 5º Ágio: Apurado na aquisição da SOFTWAY e da ANGRA dos Reis pela TIVIT INVESTIMENTOS em 20/07/2007 ("Ágio Tivit Investimentos").

- Verifica-se, assim, que os ágios, acima enumerados, como elementos contábeis e societários surgiram em 30/06/2005, 27/12/2005, 30/06/2006 e 20/07/2007, quando da realização das diversas operações detalhadas no tópico anterior.

- muito embora os ágios tenham sido amortizados no ano-base de 2008, ano-base dos autos de infração lavrados pelos Srs. Auditores Fiscais, os fatos contábeis-societários, que deram origem aos referidos ágios, ocorreram nos anos-calendários de 2005 a 2007;

- assim, transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência dos autos de infração ora combatidos (17/05/2013), conforme art. 150, § 4º do CTN;

- considerando-se que os "fatos geradores" do IRPJ e da CSLL correspondem, em síntese, à obtenção de resultados que provocam acréscimo patrimonial, a contagem do prazo decadencial em relação aos referidos tributos deve ter início a partir do momento em que os fatos jurídicos tributários formadores deste acréscimo patrimonial forem reconhecidos, ou seja, no presente caso, a partir do fato jurídico impugnado (origem do ágio).

Aborda, então, os requisitos para amortização fiscal do ágio e aspectos polêmicos (item 4), com os seguintes subitens:

4 – DOS REQUISITOS PARA A AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO E ASPECTOS POLÊMICOS	37
4.1 – OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO E OS EFEITOS DO ÁGIO.....	39
4.2 – DEMONSTRATIVO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO	40
4.3 – "TRANSFERÊNCIA" DO ÁGIO.....	42
4.4 – EMPRESA VEÍCULO	47

Na sequência aborda individualizadamente os ágios questionados provenientes da Cardet e Caux (item 5), da Varanasi (item 6), da Lents (item 7), da Open (item 8), da Tivit Investimentos (item 9).

Defende a validade do Laudo de Avaliação no item 5.1.

Reporta-se a Impugnante, no item 5.2 da defesa, à “Sucessão do Direito de Amortização do Ágio”.

No item 5.3 da defesa, sob o título “*Inexistência de Ágio Interno*”, recaptula a operação realizada que ensejou o aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio, nos anos-base de 2006 a 2008.

Defende a validade das supostas empresas veículos (item 5.4).

Sob o título *Outros Argumentos* (item 10) reporta-se, inicialmente, a:

10.1 – DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL – APLICABILIDADE ÀS OPERAÇÕES PRATICADAS	124
10.1.1 – MOTIVO, FINALIDADE E CONGRUÊNCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO.....	124
10.1.2 – COERÊNCIA COM O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO EMPREENDIMENTO ECONÔMICO.....	125

No item 10.3 discorda da imputação de *sonegação e fraude* e da *aplicação da multa agravada*. Prosseguindo com “*Outros Argumentos*”, discorre a Impugnante acerca de seu *entendimento de*:

- *inexistência de Previsão Legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização (item 10.4).*

Quanto à impossibilidade de cumulação das multas lançadas assevera que *se trata, no presente caso, de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.*

- *Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre Multa (item 10.6).*

Em julgamento realizado em 26 de setembro de 2013, a 15ª Turma da DRJ/RPO, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 14-45.188, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PRAZO DECADENCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. IRPJ. CSLL.

O decurso do prazo decadencial apenas impede a desconstituição, pelo Fisco, do efeito imediato da contabilização que, relativamente à constituição de ágio, é inexistente enquanto não procedida a sua amortização. Na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, seu efeito é mediato, reduzindo, quando de sua amortização, as bases tributáveis em períodos futuros, nos quais deverá o sujeito passivo fazer a prova da regularidade do valor diferido. Formalizado lançamento antes mesmo do decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador no qual repercutiu a amortização do ágio, não se cogita de decadência.

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. PRESSUPOSTOS.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei 9.532/97 e art. 10 da Lei 9.718/98 - não pode prevalecer, entre outras circunstâncias, quando: (i) ausente comprovação da existência do ágio, de seu valor e pagamento ou (ii) ausente comprovante da fundamentação do ágio em expectativa de rentabilidade futura (projeções de resultado), o qual deve existir ao tempo do pagamento do ágio e de sua escrituração, para subsidiar tais ocorrências; (iii) não demonstrado que houve a aquisição de participação societária, pela contribuinte que amortizou o ágio respectivo, ou quando ausente ocorrência de incorporação entre as empresas que, na operação em que surgiu o ágio, figuravam como investida e investidora; ou (iv) o ágio for gerado internamente, mediante utilização de empresa veículo e/ou o ágio for gerado em operações entre partes relacionadas, com proximidade de datas e sem substrato econômico, configurando falta de propósito negocial. A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito negocial e não apenas uma opção empresarial dos interessados, sob pena de se interpretar extensivamente uma norma concessiva de um benefício, hipótese vedada pelo art. 111 do CTN.

ÔNUS DA PROVA.

É da contribuinte que utiliza o benefício fiscal da amortização do ágio por rentabilidade futura o encargo de comprovar a fundamentação a ele atribuída, mediante apresentação do correspondente comprovante de escrituração, contemporâneo à data do pagamento do ágio e hábil a subsidiá-lo.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de simulação, sonegação e fraude e a conseqüente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização conjunto de circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para tentar criar, formalmente, situações que se enquadrassem na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei nº 9.532/97.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Após o início do procedimento fiscal, fica excluída a espontaneidade do sujeito passivo, de modo que a apresentação de Declaração de Compensação de débitos de estimativa, ainda que acompanhados da multa de mora, não é capaz de afastar o lançamento de multa de ofício isolada por falta de recolhimento da contribuição sobre as bases estimadas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de alegações relacionadas a inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

DECLARAÇÃO ENTREGUE DEPOIS DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EFEITOS.

Os débitos informados em declaração entregue depois de iniciado o procedimento de ofício, não são considerados espontâneos, nos termos do art. 138 do CTN, devendo ser lançados de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 4.738/4.941), onde pugna pela improcedência dos lançamentos, cancelando-se os valores de IRPJ e CSLL.

(I) Preliminares

(I.1) Impossibilidade de inovação;

(II) Do Direito

(II.1) Das operações efetivamente realizadas - reestruturação societária para abertura de capital;

(II.2) Da Preclusão/Decadência da possibilidade do Fisco questionar a origem de parte dos ágios;

(II.3) Dos requisitos para a amortização Fiscal do ágio e aspectos polêmicos:

- Operação de incorporação e efeitos do ágio;
- Demonstrativo do fundamento econômico do ágio;
- Transferência do ágio;
- Empresa veículo;

(II.4) Do Ágio CARDET e CAUX:

- Da Validade do Laudo de Avaliação;
- Da sucessão do direito de amortização do ágio;
- Da inexistência do ágio interno;
- Da validade das supostas empresas veículo;
- Dos valores amortizados no 2º semestre de 2008;

(II.5) Do Ágio VARANASI:

- Da Validade do Laudo de Avaliação;
- Da sucessão do direito de amortização do ágio;
- Da inexistência do ágio interno;
- Da validade das suposta empresa veículo;

(II.6) Do Ágio LENTS:

- Da sucessão do direito de amortização do ágio;

(II.7) Do Ágio OPEN:

- Da validade da constituição da Provisão para Contingências;
- Da validade da constituição da Provisão para Perdas em Controladas;
- Da Validade do Laudo de Avaliação;

(II.8) Do Ágio TIVIT INVESTIMENTOS:

SOFTWARE;

- Da validade da constituição da Provisão para Contingências na
- Da validade dos lançamentos que tornaram negativo o PL da Angra dos
- Da Validade do Laudo de Avaliação;
- Da sucessão do direito de amortização do ágio;

Reis;

(II.9) Outros Argumentos:

- Da teoria do propósito negocial;
- Motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico;
- Coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico;
- Da quitação integral do saldo devido de CSLL após o início da fiscalização;
- Da inexistência de sonegação e fraude - impossibilidade da aplicação da multa agravada;
- Da validade do ágio interno;
- Da Inexistência de previsão legal para adição das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL;
- Da inaplicabilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa;
- Da inaplicabilidade da Multa isolada em razão do encerramento do ano-base da lavratura dos autos de infração;
- Da duplicidade de cobrança - impossibilidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício;
- Da Ilegalidade da cobrança de Juros sobre a multa;

A PGFN apresentou suas contrarrazões às fls. 5.015/5.077, alegando em síntese acerca:

(I) Da inexistência de decadência para fiscalizar os atos societários que deram origem ao ágio;

(II) Da indedutibilidade dos ágios amortizados;

- Ágios CARDET e CAUX:
 - Da impossibilidade de se deduzir um ágio pago por pessoas físicas (CAUX);
 - Da inexistência de documento que comprove o fundamento econômico dos ágios;
- Ágio VARANASI:
 - Das operações societárias;
 - Da inexistência de documento que comprove o fundamento econômico do ágio;

- Ágio LENTS:
 - Das operações societárias;
 - Da inexistência de documento que comprove o fundamento econômico do ágio;
 - Ágio OPEN:
 - Das operações societárias;
 - Da inexistência do ágio;
 - Da inexistência de documento que comprove o fundamento econômico do ágio;
 - Ágio TIVIT INVESTIMENTOS:
 - Das operações societárias;
 - Da inexistência de parte do ágio;
 - Da inexistência de documento que comprove o fundamento econômico do ágio;
- (III) Da multa qualificada;
- (IV) Da possibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do período-base e de forma concomitante com a multa de ofício;
- (V) Da impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
- (VI) Da legalidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Em 26/01/2017, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RPO foi intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 21/10/2013 (ciência abertura do documento à fl. 4.723), e apresentou em 18/11/2013, recurso voluntário, juntados às fls. 4.738/4.941, tempestivamente, portanto dele conheço.

PRELIMINAR

1 - Da impossibilidade de Inovação dos Argumentos que fundamentaram o lançamento pela Turma Julgadora

Preliminarmente, alega a recorrente que a Turma Julgadora *a quo* aduziu argumentos que não deverão ser acolhidos por este colegiado, vez que representam inovação ao critério adotado para o lançamento, que não correspondem à realidade dos fatos.

Alega que a DRJ aplicou dispositivos que não foram sequer levantados no lançamento, tais como a Resolução CFC 1.110/2007 e Ofício Circular CVM 01/2007, que segundo a turma deveriam ser aplicados em razão da existência do ágio interno.

Em razão da confusão da preliminar arguida com as razões de mérito, a mesma será analisada à frente.

2 - Da preclusão/decadência da possibilidade do Fisco questionar a origem de parte dos ágios no presente caso

Também em sede de preliminar, a Recorrente pugna pela impossibilidade do Fisco efetuar lançamentos sobre fatos pretéritos, já consumados em razão do decurso do prazo decadencial, uma vez que os ágios, como elemento contábil e societário, surgiram em 30/06/2005, 27/12/2005, 30/06/2006 e 20/07/2007:

- (i) 1º Ágio: Apurado na aquisição da LENTS pela SOFTWARE em **30/06/2005** ("Ágio Lents");
- (ii) 2º Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela CARDET em **27/12/2005** ("Ágio Cardet");
- (iii) 3º Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela CAUX em **27/12/2005** ("Ágio Caux");
- (iv) 4º Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela VARANASI em **30/06/2006** ("Ágio Varanasi");
- (v) 5º Ágio: Apurado na aquisição da SOFTWARE e da ANGRA dos Reis pela TIVIT INVESTIMENTOS em **20/07/2007** ("Ágio Tivit Investimentos").

No seu entender, numa fiscalização levada a efeito em 2013, 17/05/2013, a Autoridade Fiscal não poderia questionar os atos societários que deram origem ao ágio, na medida em que esse direito já teria decaído.

Quando da análise da decadência envolvendo fatos pretéritos com repercussão futura, devemos observar o fato que está repercutindo, a fim de avaliar se o lançamento que está sendo efetuado implica alteração de resultado fiscal alcançado pela decadência.

No presente caso, o fato pretérito que está repercutindo no lançamento não é o resultado fiscal de período anterior, mas reorganização societária que a fiscalização imputou artificiosa e simulada, para produzir uma despesa dedutível. E o que está sendo objeto de lançamento não são os atos societários, eis que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus agentes, não valida ou invalida atos societários, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige os tributos porventura deles decorrentes.

Segue trecho do recente Acórdão nº 9101.002.387, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, publicado em 14/09/2106:

Ocorre que o prazo de decadência em questão apenas começa a fluir a partir do momento em que o contribuinte realiza a amortização do ágio, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco: a partir da dedução das despesas de ágio da base de cálculo do tributo, caso o fisco discorde, deverá lavrar AIIM para a glosa correspondente, o que não seria possível antes da efetiva amortização ter sido levada a termo pelo contribuinte.

Dessa forma, tendo em conta que o ágio apurado em 2005, 2006 e 2007 só foi amortizado em 2008, no presente caso, quando fez valer-se de sua condição de direito creditório, alterando a base de cálculo dos tributos e, assim, sendo passível de glosa pelo Fisco, entendo adequada a formalização da exigência em tela. Por conseguinte, REJEITO a preliminar de decadência arguida.

Assim, meu voto é no sentido de rejeitar também esta preliminar suscitada.

MÉRITO

Trata-se o presente de lançamento em razão da exclusão indevida de valores que reduziram as bases de cálculo de IRPJ e CSLL nos ano-calendário de 2008, à título de despesas de amortizações de diversos ágios a ela transferidos, por sucessão, de diversas incorporações ocorridas ao longo de períodos anteriores.

DENOMINAÇÃO DO ÁGIO	VALORES DEDUZIDOS		VALORES GLOSADOS		
	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	1º SEMESTRE 2008	2º SEMESTRE 2008	
			ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL	EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (*)
CARDET	1.030.654,08	1.824.257,73	1.030.654,08	1.824.257,73	
CAUX	408.984,66	723.902,83	408.984,66	723.902,83	
VARANASI	1.964.067,12	1.964.067,12	1.964.067,12	1.964.067,12	
SFT	1.649.427,99	(1.649.427,99)	1.649.427,99	(1.649.427,99)	
LENTS	0,00	68.403,60	0,00	68.403,60	
OPEN	0,00	251.525,40	0,00		251.525,40
TIVIT INVESTIMENTOS	0,00	9.155.313,20	0,00		9.155.313,20
TOTAL	5.053.133,85	12.338.041,89	5.053.133,85	2.931.203,29	9.406.838,60

Necessário e relevante para o deslinde da matéria, o histórico das operações societárias realizadas, que demonstram como todas as reestruturações ocorreram no Grupo TIVIT.

Nos termos alegados pela Recorrente, o grupo Tivit passou por diversas reestruturações societárias com o intuito de simplificar sua estrutura em razão da abertura de capital da empresa - IPO - que de início ocorreria em 2008, mas que em razão do agravamento da crise econômica ocorreu em 2009. Como bem noticiado nos meios de comunicação:

"Tivit esperou dois anos por IPO

06 de novembro de 2009 | 0h 00 -Notícia

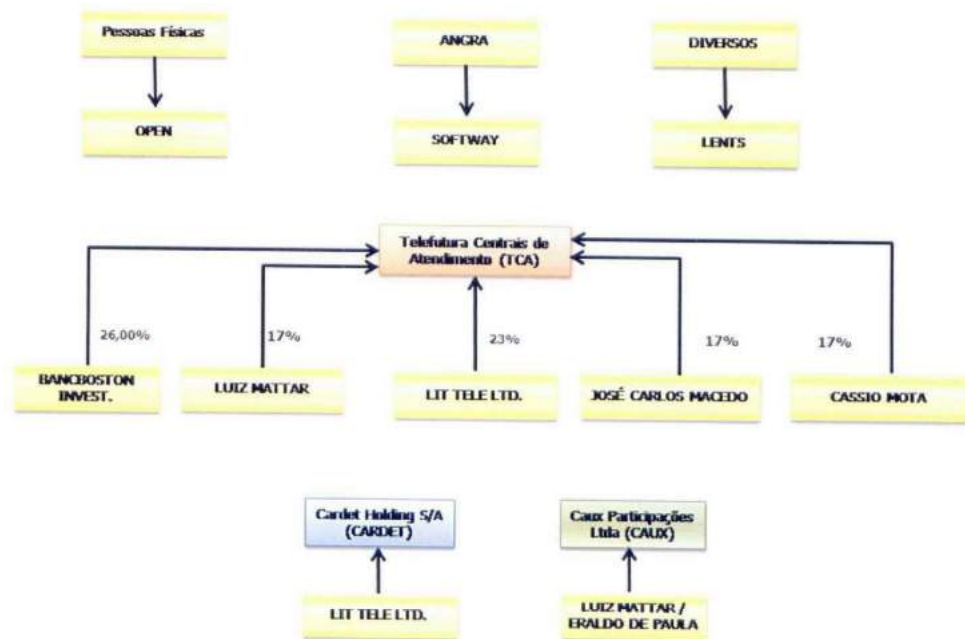
PAULA PACHECO - O Estadão de S.Paulo

Por dois anos, os donos da Tivit, empresa de terceirização de serviços de tecnologia, estudaram a possibilidade de abertura de capital. Aí, veio a crise econômica, que dragou o dinheiro dos investidores e engavetou o plano. Este ano, porém, a história teve um final feliz. No dia 25 de setembro, a Tivit finalmente fez seu IPO (a oferta inicial de

ações), o segundo do ano na Bovespa.

O movimento em direção ao mercado de capitais começou no início de 2007, mas a instabilidade no mercado paralisou os planos. Enquanto isso, com sócios como o Banco Pátria e a Votorantim, a Tivit ganhava força e melhorava os atrativos para os futuros investidores. Desde 2001, por exemplo, ela já era administrada segundo regras da governança corporativa.

Descrevendo os fatos, ainda, temos que até 2005, a estrutura do grupo era complexa, com diversos acionistas, pessoas físicas e jurídicas, independentes entre si, com origem na empresa Telefutura Centrais de Atendimento (TCA), da mesma forma que a aquisição de outras empresas no processo de expansão de suas atividades e abertura de capital foi realizada de forma planejada e estruturada:



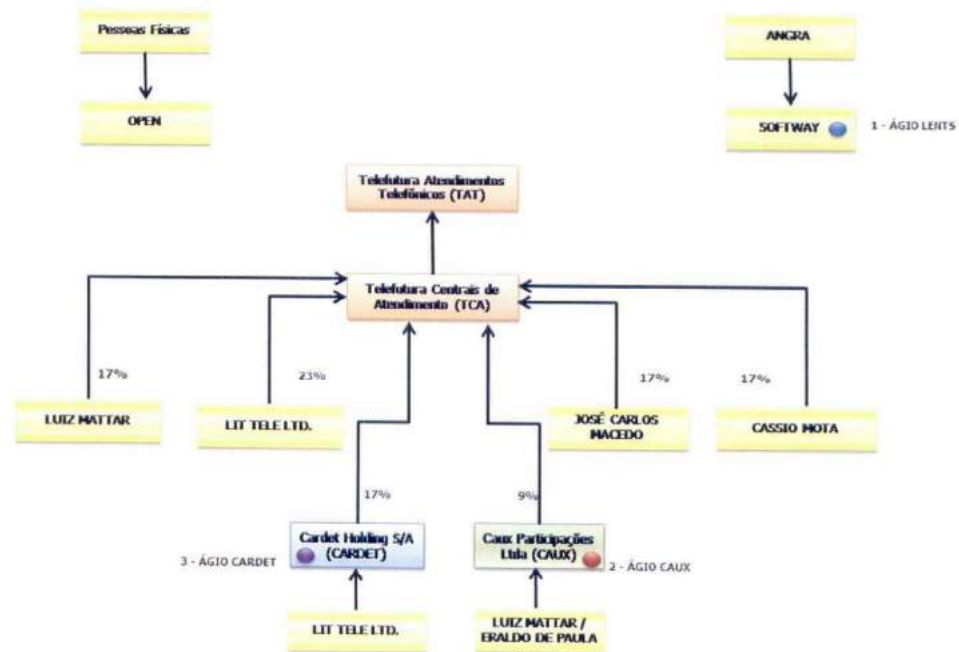
Em 30/05/2005 ocorreu a aquisição pela SOFTWAREY Contact Center Serviços de Teleatendimento a Clientes S.A. (SOFTWAREY), de 99,99% de participação societária da LENTS Serviços de Teleatendimento a Clientes Ltda (LENTS), com pagamento de ágio de R\$342.018,12 (Ágio LENTS).

Em 27/12/2005, as empresas CARDET Holdings S.A. (CARDET) e CAUX Participações Ltda. (CAUX) compram de BancBoston Investments Telefutura Holdings (terceiro independente), 26% do capital social da TCA, com ágio de R\$8.123.003,13 (Ágio CARDET) e R\$4.089.846,52 (Ágio CAUX), respectivamente.

Esclarece que apesar de alguns dos acionistas de TCA, CARDET e CAUX serem os mesmos (pessoas físicas e Lit Tele Ltda), as operações foram realizadas entre partes independentes.

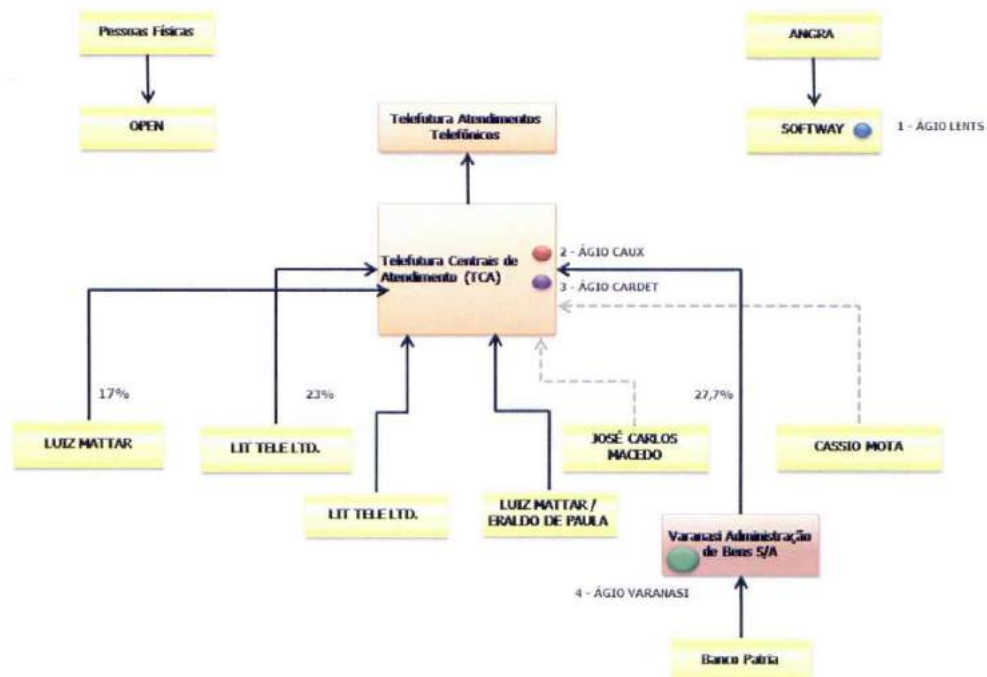
Em 27/01/2006, a SOFTWAREY incorporou a LENTS e passa a amortizar o Ágio LENTS.

Em 02/03/2006, a TCA ingressa como controladora na empresa Telefutura Atendimentos Telefônico (TAT).



Em 02/05/2006, a TCA incorpora a CARDET e a CAUX, passando a amortizar fiscalmente os ágios lá registrados (ágios CARDET e CAUX).

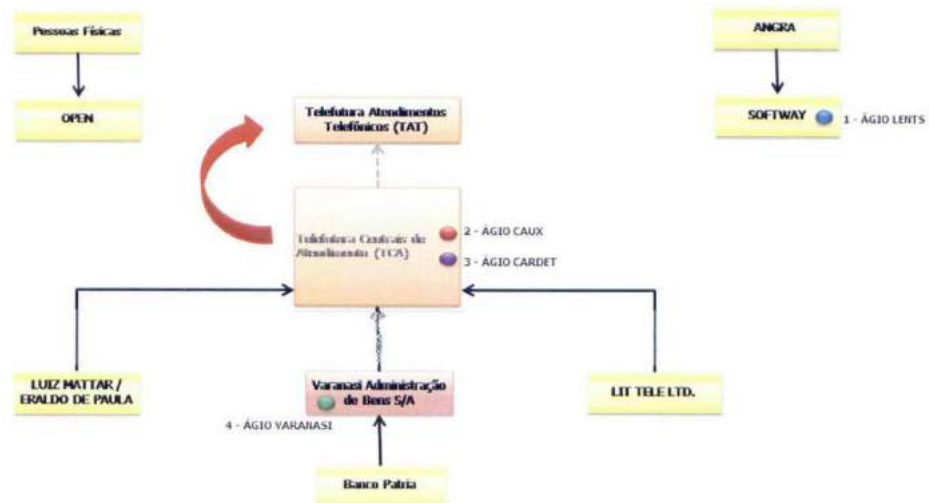
Em 30/06/2006, a VARANASI Administração de Bens S.A., empresa constituída em 22/03/2006, adquire, a participação societária detida pelas pessoas físicas Srs. José Carlos Macedo e Cassio Mota na TCA, de 27,7% do capital social, com pagamento de ágio de R\$19.640.671,30 (Ágio VARANASI)



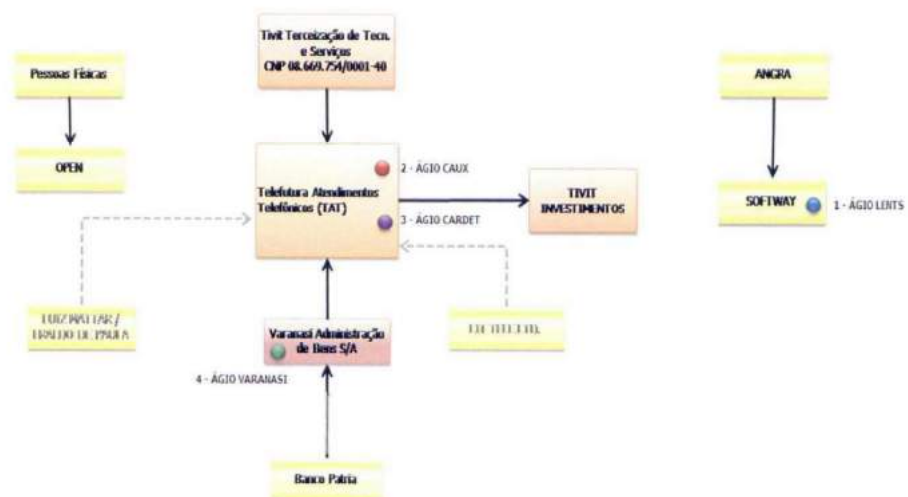
Em 14/05/2007 ocorre a transferência das participações societárias da TAT para a TCA, de propriedade dos sócios Lit Tele Ltd, Srs. Luiz Roberto Novaes Mattar, Eraldo

Dante de Paola e Alexandre Teixeira de Assumpção Saigh, e a incorporação da TCA pela TAT.

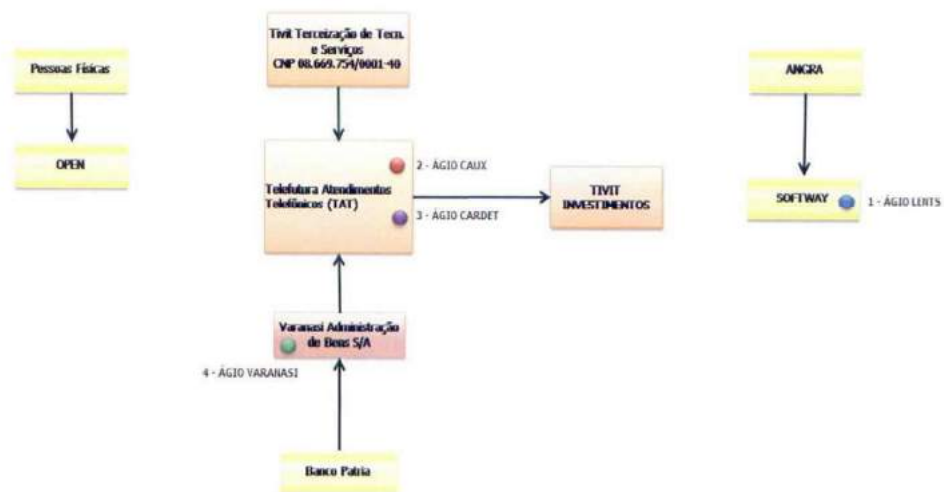
Assim, os ágios CARDET e CAUX, que estavam registrados e amortizados pela TCA continuam a ser amortizados pela TAT, que a sucedeu por incorporação. Dando início ao processo de simplificação da estrutura societária do atual Grupo TIVIT.



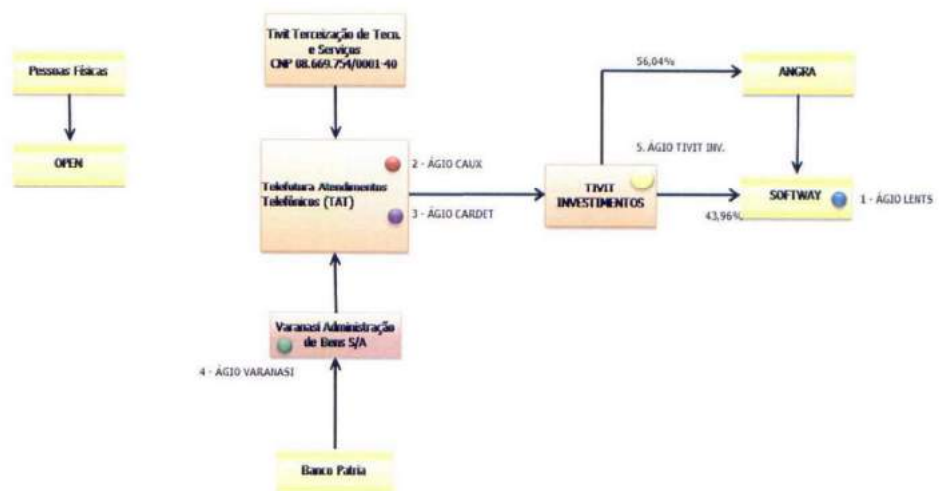
Em 22/06/2007, os sócios da TAT, Lit Tele Ltd, Luiz Roberto Novaes Mattar e Eraldo Dante de Paola realizam a conferência de ações de emissão desta empresa (TAT), em integralização de aumento de capital na Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S.A. (TIVIT Terceirização)



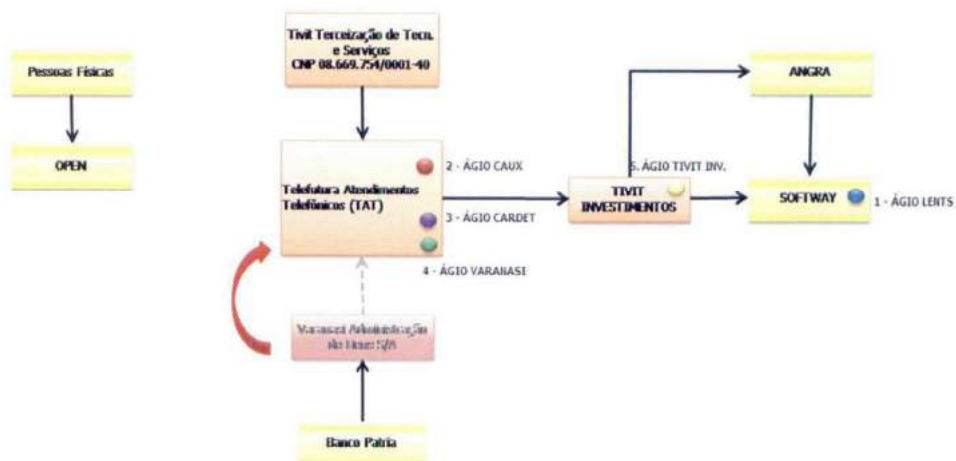
Em 19/07/2007, a TAT integraliza aumento de capital na TIVIT Investimentos no valor de R\$95.000.000,00.



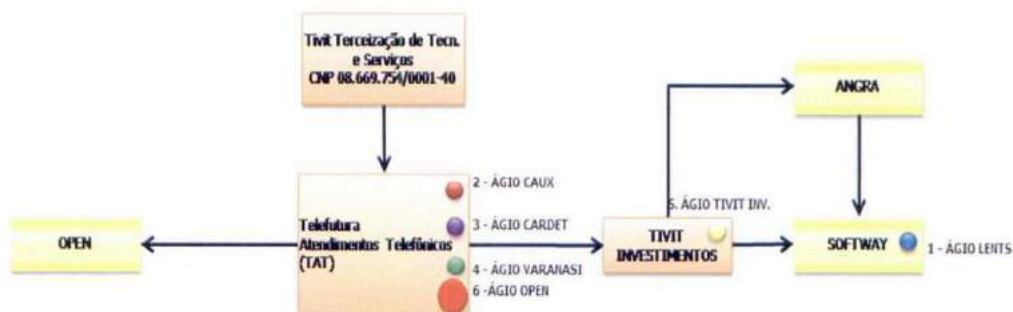
Em 20/07/2007, a Tivit Investimentos adquire a totalidade do capital social da SOFTWAREY de duas formas: (i) 43,96% das ações adquiridas diretamente e (ii) 56,04% das ações adquiridas indiretamente, pela aquisição da totalidade das quotas representativas do capital social da ANGRA DOS REIS. E apurou um ágio de R\$98.623.661,01 (Ágio Tivit Investimentos).



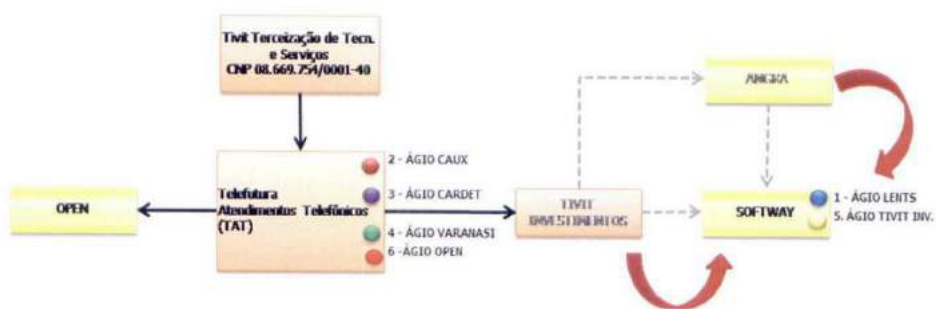
Em 31/12/2007, a TAT incorporou a VARANASI, passando a amortizar o ágio fiscalmente.



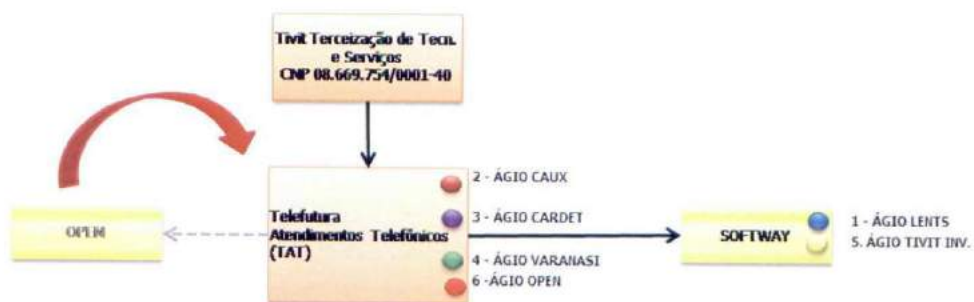
Em 02/05/2008, a TAT adquire a OPEN das pessoas físicas que a controlavam originalmente, apurando um ágio de R\$12.758.020,15 (Ágio OPEN)



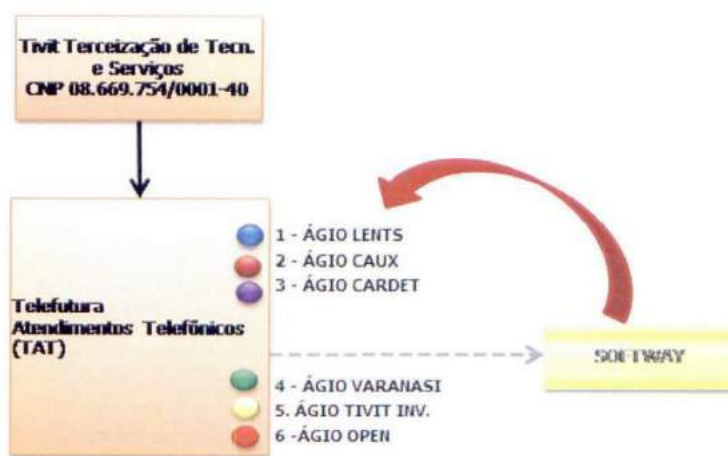
Em 23/06/2008, a TIVIT Investimentos e a ANGRA são incorporadas pela SOFTWAY, que passa a amortizar fiscalmente o ágio pago na sua aquisição.



Em 30/06/2008, a TAT incorpora a OPEN, passando também a amortizar fiscalmente o ágio registrado na aquisição da empresa.

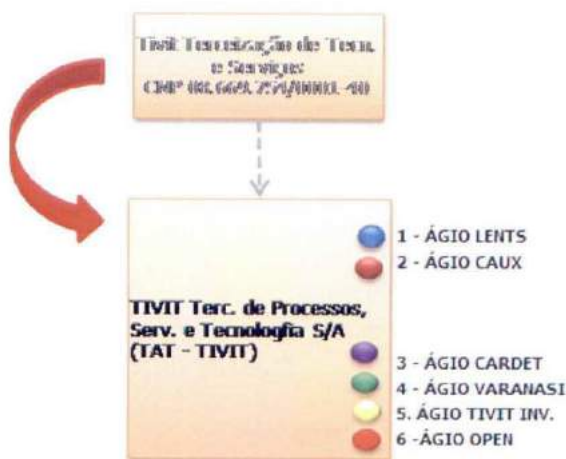


Também em 30/06/2008, a TAT incorpora a SOFTWARE e a sucede no direito à amortização fiscal dos ágios nela registrados:



Em Dezembro de 2008 a TAT altera sua razão social para TIVIT Terceirização de Processos, Serviços e Tecnologia S.A. (TIVIT-TAT), ora recorrente.

Em 30/01/2009, a TIVIT-TAT incorpora a TIVIT Terceirização, definindo a estrutura final do grupo que realizaria a abertura do capital em 2009.



Em 25/09/2009, o Grupo Tivit realizou a oferta pública de suas ações.

Dessa forma, verifica-se todas as etapas do processo de reestruturação da empresa, que culminou com a abertura do seu capital, bem como a originação de cada ágio e transferência de cada uma delas.

Nos termos do art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, e art. 386, II do RIR/99, a amortização do ágio é um benefício fiscal, expressamente previsto na legislação, que de início possuía foco nas privatizações, porém aplicável a qualquer pessoa jurídica que preencha as condições determinadas pela norma.

Nesse termos, os requisitos necessários para fruição de tal benefício são os seguintes:

- a) efetivo pagamento do valor da compra;
- b) operação realizada entre partes independentes e não relacionadas;
- c) baseado em documento que comprove a rentabilidade futura, no qual se baseou o ágio.

Lembre-se que tais requisitos não estão previstos em lei, mas baseados em jurisprudência, e assim, demais elementos podem ou não comprovar a existência ou não do benefício legal.

Assim, da mesma forma que a fiscalização, passemos à análise de cada um dos ágios e o que motivou a glosa de cada uma delas.

a) Ágio Cardet e Ágio Caux:

Diz a Fiscalização acerca dos motivos ensejadores do lançamento nestes dois ágios:

Ágio	Motivos da indedutibilidade apontados no Termo de Verificação Fiscal que ensejaram as infrações por falta de adição ou exclusão indevida.
Cardet (item 12) 1.030.654,08 (1º sem) 1.824.257,73 (2º sem)	Ainda que pudesse ser dedutível, o valor considerado para o 2º semestre seria de R\$ 1.030.654,08 e não de R\$ 1.824.257,73 (diferença de R\$ 793.603,65, itens 12.4.6 e 12.4.8)
Caux (item 13) 408.984,66 (1º sem) 723.902,83 (2º sem)	Ainda que pudesse ser dedutível, o valor considerado para o 2º semestre seria de R\$ 408.984,66 e não de R\$ 723.902,83 (diferença de R\$ 314.918,17, itens 13.4.6 e 13.4.8)

Cardet e Caux	Laudo de avaliação de 30/03/2006 <u>intempestivo</u> em relação à data de aquisição (27/12/2005) 13.8.4
	Laudo com ausência de distinção entre os fundamentos do valor presente (13.8.9)
	Ausência de amparo legal para transferência da dedutibilidade do ágio (ágio pago por Cardet e Caux na aquisição de participação acionária na Telefutura que vem a ser dedutível a partir da incorporação da Cardet e Caux pela Telefutura, mas não quando da incorporação dessa última pela Fiscalizada (13.9.8)
	Ágios gerados internamente , envolvendo agentes do mesmo grupo (Partes relacionadas), utilização de empresa veículo em operações societárias sequenciais ocorridas em curto espaço de tempo, ausência de substância econômica e de propósito negocial (13.11.3 e 13.11.13)

Conforme visto acima, estes ágios decorreram da aquisição pela CARDET Holdigs e CAUX Participações de 17% e 9% das ações da TCA detidas pelo BancBoston Investments, em 27/12/2005.

Os ágios pagos basearam-se em expectativa de rentabilidade futura realizada com base em balancete referente ao período de 31/12/2005, conforme laudo técnico datado de 30/03/2006, três meses após a aquisição (fls. 349/376).

12.5.2 Para comprovar a aquisição, o sujeito passivo apresentou (DOC. 27 de resposta protocolizada em 31/10/2011) uma cópia de Contrato particular de Compra e Venda de Ações da empresa, então, TELEFUTURA CENTRAIS DE ATENDIMENTO S.A., CNPJ 02.904.545/0001-58, onde se destaca que:

- Foi firmado em 27/12/2005;
- Vendedora: BancBoston Investments Telefutura Holdings, sediada nas Ilhas Cayman;
- Compradores: **Cardet Holdings S.A** e Caux Participações Ltda.;
- Preço de Aquisição: Total de US\$ 9.200.000,00, parte Caux US\$ 6.015.3843,70.
- Participação Societária Adquirida pela CARDET: **17% da TELEFUTURA**

12.5.3 Adicionalmente, o DOC.33 da mesma resposta de 31/10/2011 apresenta cópia de extrato bancário que indica que o valor da aquisição em moeda nacional foi de R\$ 14.178.261,73, em 28/12/2005.

12.5.4 O sujeito passivo sustenta que a referida aquisição foi realizada com ágio, e que este estaria fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da adquirida. Para tanto, apresentou, em resposta protocolizada em 30/08/2011 (DOC. 8), cópia de Laudo da KPMG de avaliação da empresa TELEFUTURA CENTRAIS DE ATENDIMENTO S.A.. O referido Laudo, datado em 30/03/2006, conclui que o valor econômico da TELEFUTURA em 31/12/2005, pela metodologia de fluxo de caixa descontado, era de R\$ 167,2 milhões.

A Fiscalização e a decisão recorrida entenderam que tais ágios foram gerados internamente por envolverem agentes do mesmo grupo econômico.

Em que pese alguns acionistas da CARDET e CAUX serem também acionistas da TCA, a aquisição da participação que a BancBoston detinha ocorreram entre partes independentes e com pagamento em moeda, com efetiva transferência de fluxo financeiro.

Conforme se verifica dos documentos, não há que se falar em ágio gerado internamente, claro está que as partes eram independentes, de um lado BancBoston, detentora de 26% de ações da TCA, cuja sede de sua controladora era localizada inclusive fora do Brasil e de outra parte CARDET, controlada por Lit Tele e CAUX, controlada pelos Srs. Luiz Mattar e Eraldo de Paola.

O simples fato das pessoas adquirentes já possuírem ações da TCA não demonstra que são partes dependentes, já que na negociação ocorrida a empresa vendedora das ações, BancBoston, é de fato terceira e estava vendendo a sua parte na empresa TCA.

Há uma menção acerca de impedimento de se deduzir ágio pago por pessoa física. Isso não ocorreu. O ágio foi pago pela empresa CAUX, que possui como sócios pessoas físicas.

Analisarei adiante a questão do laudo supostamente intempestivo, da transferência do ágio e da utilização de empresa veículo.

a.1) Do Laudo de Avaliação

Conforme já colocado acima, os mencionados ágios decorreram de expectativa de rentabilidade futura, de acordo com os laudos de avaliação de fls. 349/376, realizado pela empresa KPMG, empresa terceira independente.

Importante refutar aqui o ponto colocado pela Fiscalização, relacionado ao momento da realização do laudo, considerando-o extemporâneo e imprestável porque datado de março de 2006, quando as operações foram realizadas em dezembro de 2005.

Verifica-se que o laudo de avaliação trata do período de 2003 a 2010, utiliza-se do método de fluxo de caixa descontado da Telefutura, chegando à conclusão de que o valor da empresa seria de R\$167,2 milhões. O valor pago foi de R\$14,1 milhões ($17\% \times 167,2 = 28,4$) e R\$7,4 milhões ($9\% \times 167,2 = 15$) menor inclusive.

Assim, cabe ressaltar então, que quando da data das operações realizadas, bem como da incorporação, que frise-se ocorreu em maio de 2006, após a data do laudo, não havia nenhuma disposição legal que determinasse alguma formalidade para a confecção dessa avaliação, da forma como hoje é exigida.

Ou seja, não havendo previsão legal expressa, não há que falar em não existência do ágio em razão do laudo de avaliação ter sido formalizado em data posterior à aquisição da empresa.

Nesse sentido, trago à colação alguns precedentes jurisprudenciais nesse sentido:

ÁGIO. AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA PARTIMAG E DA MAGNESITA .

A legislação fiscal não impõe forma ao demonstrativo de que trata o § 3º do art. 20 do DL 1598/77, logo, se os autuantes não questionaram a substância econômica do demonstrativo apresentado pelo fiscalizado, há que aceitá-lo para a fundamentação e fixação do ágio pago nas aquisições das ações. (Acórdão nº 1302001.465 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 30 de Julho de 2014)

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

Contudo, não é possível se admitir que laudo elaborado mais de um ano após os fatos, sem qualquer suporte em documentos contemporâneos à aquisição de terceiros, sirva para fundamentar o ágio em uma das modalidades que permitam o benefício fiscal. (Acórdão nº 1102001182 – 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária Sessão de 27 de agosto de 2014).

Assim, de se aceitar o laudo técnico de avaliação acostado aos autos, que a seu turno serviu de base para fundamentar economicamente o ágio.

a.2) Da Transferência do Investimento - Uso de Empresa Veículo

As holdings constituídas, CARDET e CAUX, demonstram exatamente a motivação da não aquisição direta por suas pessoas físicas das ações da BancBoston.

Importante ressaltar aqui o contexto em que o grupo econômico estava inserido, qual seja a oferta pública de ações, que ocorreu em seguida.

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Assim, tendo em vista os diversos princípios a que é dado às entidades empresarias, dentre elas o da liberdade de organização, ela pode dentro da legalidade escolher a que melhor lhe atende, considerando todas as hipóteses e possibilidades a que se adstringe, objetivando o atendimento aos seus objetivos e dos seus acionistas. Ora, a empresa é sujeita a órgão regulador e assim deve obedecer sob pena de sofrer penalidades. A lei fiscal permite a adoção, já que não impede, de empresas-veículos e transferências de ágio, da mesma maneira, objetivando a fruição de um benefício fiscal previsto em lei.

Ainda, no mesmo sentido, o entendimento do professor Marco Aurélio Grecco¹, quando menciona o direito do contribuintes de se auto-organizar, dispondo da melhor forma que lhe aprouver.

Como diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

¹ Planejamento tributário, 3ª edição, São Paulo: Dialética, 2011, p. 204.

Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo "predominantemente", pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!

(...)

Com a tese do abuso de direito aplicado ao planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar ao pagamento de maior imposto, mas a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação.

Por outro lado, isto não significa que o Fisco possa simplesmente invocar o abuso para desqualificar o negócio jurídico. Ao contrário, como o negócio jurídico é resultado do exercício de um direito de auto-organização que se apóia no valor liberdade, os negócios lícitos gozam de presunção de não abusividade. Assim, cabe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominantemente fiscal do negócio para que, aí sim, possa justificar a desqualificação. (destacamos)

Assim, entendo que plenamente válidas as operações realizadas, dentro das razões negociais, não havendo que se falar em dedução indevida do ágio.

Trago à colação importante decisão deste CARF, em similar situação - caso da CELPE - Ac. 1301-000.999:

A motivação que levou o legislador a editar esta norma reguladora do agir no contexto do PND foi aumentar as ofertas dos participantes do leilão das empresas desestatizadas, mediante a garantia aos investidores da dedutibilidade do ágio pago na aquisição das empresas. Porém, especialmente na privatização das concessionárias de serviços públicos, a norma não alcançaria seu objetivo se não houvesse a permissão para a utilização de incorporação invertida e de empresas veículo.

A possibilidade de dedução da amortização é condicionada à junção dos patrimônios. Como os licitantes, na quase totalidade dos casos, são grupos de empresas dos mais diversos setores da economia (grandes construtoras, seguradoras, fundos de previdência, bancos de investimentos, etc.), a junção patrimonial direta, para utilização do benefício, seria impossível.

É curial que não era objetivo do PND extinguir as empresas concessionárias de serviços públicos. Por isso, a previsão expressa da possibilidade de operação invertida (a investida absorvendo a investidora).

[...]

O problema da reorganização societária “ilícita” do ponto de vista tributário está quando a causa, isto é, a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal. Seria o caso (não presente neste processo) de “ágio fabricado internamente”, quando a operação societária cria um ágio artificialmente, para assim obter a vantagem fiscal.

O vício está na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação. Entretanto, é óbvio que o vício do ágio macula o seu próprio aproveitamento.

Mas se o ágio é legítimo como no caso em tela, o seu aproveitamento deve seguir a causa típica estipulada no ordenamento para a incorporação de empresas. Se na compra e venda a causa é a permuta entre a coisa e preço, como asseverou Moreira Alves, na incorporação a causa típica é a absorção de uma ou mais sociedades por outra; esta é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo, como deixa patente o art. 227 da Lei nº 6.404/76, verbis:

“Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.”

A absorção do patrimônio de uma empresa por outra é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam as empresas incorporadoras e incorporadas, constituindo, esta, por conseguinte, a sua causa típica.

E foi exatamente esta causa típica, a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra, estipulada pelo artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/97, como condição para o contribuinte usufruir da regra do benefício fiscal oneroso.

Neste caso, a lei concede o benefício fiscal, e condiciona o seu aproveitamento, isto é, a vantagem fiscal estipulada em lei, à pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra. Trata-se de indução da norma fiscal à realização de absorção de patrimônio de empresa por intermédio de incorporação, cisão ou fusão, o que não passou despercebido do Poder Legiferante, que corroborou isso ao vetar o projeto de lei que pretendia revogar a norma isencional em tela.

Assim, por tudo que foi dito acima, entendo, sem nenhuma dúvida, não ter ocorrido, quer simulação, quer abuso de direito e/ou planejamento tributário em desacordo com a lei, mas tão somente a prática de conduta abarcada e induzida pelo ordenamento jurídico, por intermédio das regras estipuladas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, sem qualquer prejuízo para Fazenda Pública que pudesse caracterizar economia ilícita de imposto, pois a escolha de outras soluções legais e diretas produziria idêntica consequência tributária com relação à amortização de ágio feita por intermédio da empresa veículo.

O questionamento, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas conseqüências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito negocial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, “b” da Lei nº 9.532/97:

“Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

(...)

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9.532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma conseqüência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

A jurisprudência do CARF aponta para a possibilidade de tal operação societária:

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

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio. (Acórdão nº 1301002.009 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 04/05/2016)

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários. Se, no momento do lançamento, o Fisco teve acesso ao demonstrativo que fundamentava o ágio e deixou de questioná-lo, descabe fazê-lo em momento processual posterior. (Acórdão nº 1302001.532 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 21/10/2014)

Veja, se não fossem as reorganizações que se deram anteriormente, o gozo do benefício fiscal não se concretizaria.

A fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

A forma utilizada, conforme já mencionado, tem base na legislação, tornando-se a amortização fiscal do ágio definitivamente passível de ser utilizada e assim ser benefício fiscal nos termos legais, os requisitos formais foram atendidos, assim como os materiais.

a.3) Valores deduzidos a título de amortização de Ágio CARDET e Ágio

CAUX

A fiscalização entendeu também que ainda que tais amortizações de ágio fossem dedutíveis, os valores utilizados foram diversos.

Para o Fisco, seriam dedutíveis no 2º semestre de 2008 o montante de R\$1.030.654,08 para o ágio CARDET e não R\$1.824.257,73 e o montante de R\$408.984,66 para o ágio CAUX e não R\$723.902,83, como constaram na DIPJ.

Tais diferenças foram explicadas pelo contribuinte em sede de fiscalização, fls. 193/200, que de fato houve um erro no preenchimento do SPED Contábil e DIPJ, decorrente da migração das informações contábeis para um novo sistema de RM para SAP, e que na contabilidade os valores estão corretos, pois ocorreram segregações das contas em agosto/2008, levando a empresa a reverter todos os créditos lançados na conta de despesa até julho/08 em setembro/2008.

Note-se que devido à segregação de contas ocorrida em agosto de 2008, já apontada nesta resposta, em setembro do mesmo ano a Companhia optou por reverter todos os créditos lançados na conta de despesa, a crédito em outras contas de resultado, o que de janeiro a julho de 2008 representa o valor de R\$793.603,65 para o ágio Cardet, e R\$314.918,17 para o ágio Caux.

A diferença apontada pelo Sr. Auditor Fiscal nestes itens se justifica por este estorno realizado em setembro de 2008 nos valores de R\$ 793.603 e R\$ 314.918, somado ao lançamento credor efetuado em julho de 2008 nos valores de R\$ 113.271 e R\$ 44.988. Ou seja, a diferença entre R\$ 1.710.885 e R\$ 1.030.654 que resulta em R\$680.231 é equivalente a diferença de R\$ 793.603 e R\$ 113.271, que também resulta em R\$ 680.231; como também a diferença entre R\$ 678.914 e R\$ 408.984, qual seja R\$ 269.929, é equivalente à diferença entre R\$ 314.918 e R\$ 44.988, que resulta em R\$ 269.929. A Companhia entende que este procedimento não lesa o fisco, pois ainda que a despesa tenha sido majorada, a receita também o foi no mesmo montante, anulando os seus efeitos.

SISTEMA RM	DESCRIÇÃO DAS CONTAS CONTÁBEIS	Acumulado Jan a Jun 2008	Mensal Jan a Jun 2008	Mensal Julho
3.06.01.01.0003	Amortização de Ágio Cardet	1.030.654,08	171.775,68	171.775,68
3.06.01.01.0004	Amortização de Ágio Caux	408.984,66	68.164,11	68.164,11
3.06.01.01.0005	AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO VARANASI	1.964.067,12	327.344,52	327.344,52
3.06.02.01.0003	Aprop da Prov s/ Ágio Cardet	(680.231,70)	(113.371,95)	(113.371,95)
3.06.02.01.0004	Aprop da Prov s/ Ágio Caux	(269.929,86)	(44.988,31)	(44.988,31)
3.06.02.01.0205	APROPRIAÇÃO DE ÁGIO VARANASI	(1.964.067,12)	(327.344,52)	(327.344,52)
TOTAL GERAL CONTABILIZAÇÃO ÁGIOS JAN A JUNHO 2008		489.477,18	81.579,53	81.579,53

SISTEMA SAP	DESCRIÇÃO DAS CONTAS CONTÁBEIS	Mensal Agosto	Mensal Setembro	Mensal Outubro	Mensal Novembro	Mensal Dezembro
4202010001	(-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CARDET	171.775,68	793.603,65	171.775,68	171.775,68	171.775,68
4202010002	(-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CAUX	68.164,11	314.918,17	68.164,11	68.164,11	68.164,11
4202010003	(-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO SOFTWARE	1.649.427,99	(5.537.622,40)	5.700,30	5.700,30	5.700,30
4202010004	(-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO OPEN	213.547,04	(1.764.568,00)	213.547,04	213.547,04	213.547,04
4202010005	(-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO VARANASI	327.344,52	2.618.756,16	327.344,52	327.344,52	327.344,52
4202010007	(-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO TIVIT INVESTIME	-	6.005.171,76	1.643.727,69	1.643.727,69	1.643.727,69
4202020001	APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO CARD	(113.371,95)	(113.371,95)	(113.371,95)	(113.371,95)	(113.371,95)
4202020002	APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO CAUX	(44.988,31)	(44.988,31)	(44.988,31)	(44.988,31)	(44.988,31)
4202020004	APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO OPEN	-	2.291.411,64	-	-	-
4202020005	APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO VARA	(327.344,52)	(2.618.756,16)	(327.344,52)	(327.344,52)	(327.344,52)
TOTAL GERAL CONTABILIZAÇÃO ÁGIOS JUL A DEZ 2008		1.944.554,56	1.944.554,56	1.944.554,56	1.944.554,56	1.944.554,56

De fato, os valores que afetaram o resultado se anulam, débito e crédito, no resultado, de início, dá a impressão que os valores despesados estão a maior em setembro. Mas ao verificar os demais valores, a justificativa do recorrente comprova-se, pois também estão a maior, já que são estornados os valores de janeiro a julho.

Demonstrando, inclusive, que após o somatório de todas as cotas relativas aos ágios, os valores contabilizados mensalmente ao longo do ano são os mesmos, não havendo que se falar em dedução acima do limite legal.

DESCRIÇÃO DAS CONTAS CONTÁBEIS	Mensal	Mensal	Mensal	Mensal	Mensal
	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
4202010001 (-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CARDET	171.775,68	793.603,65	171.775,68	171.775,68	171.775,68
4202010002 (-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CAUX	68.164,11	314.918,17	68.164,11	68.164,11	68.164,11
4202010003 (-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO SOFTWARE	1.649.427,99	(5.537.622,40)	5.700,30	5.700,30	5.700,30
4202010004 (-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO OPEN	213.547,04	(1.764.568,00)	213.547,04	213.547,04	213.547,04
4202010005 (-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO VARANASI	327.344,52	2.618.756,16	327.344,52	327.344,52	327.344,52
4202010007 (-) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO TIVIT INVESTIME	-	6.005.171,76	1.643.727,69	1.643.727,69	1.643.727,69
4202020001 APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO CARD	(113.371,95)	(113.371,95)	(113.371,95)	(113.371,95)	(113.371,95)
4202020002 APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO CAUX	(44.988,31)	(44.988,31)	(44.988,31)	(44.988,31)	(44.988,31)
4202020004 APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO OPEN	-	2.291.411,64	-	-	-
4202020005 APROPRIAÇÃO DA PROVISÃO SOBRE ÁGIO VARA	(327.344,52)	(2.618.756,16)	(327.344,52)	(327.344,52)	(327.344,52)
TOTAL GERAL CONTABILIZAÇÃO ÁGIOS JUL A DEZ 2008	1.944.554,56	1.944.554,56	1.944.554,56	1.944.554,56	1.944.554,56

Inclusive, tal erro, gerou uma retificação da DIPJ, que acarretou em discussão relativa à CSLL recolhida no período, que se discutirá mais à frente.

b) Ágio VARANASI

Com relação à este ágio, diz a Fiscalização:

Varanasi	Inexistência de Laudo de avaliação (14.7)
R\$ 1.964.067,12 em cada semestre (item 14)	Ausência de amparo legal para transferência da dedutibilidade do ágio (ágio teria surgido quando da aquisição pela Varanasi de participação na Telefutura, posteriormente a Telefutura foi incorporada pela TAT. Eventual ágio pago pela Varanasi quando da aquisição de participação acionária na Telefutura seria dedutível a partir da incorporação da Varanasi pela Telefutura, o que não ocorreu, mas sim a incorporação da Telefutura pela TAT (14.8.4 e 14.8.6).
	Ágios gerados internamente, envolvendo agentes do mesmo grupo (Partes relacionadas), utilização de empresa veículo em operações societárias sequenciais ocorridas em curto espaço de tempo, ausência de substância econômica e de propósito negocial (14.10.2 e 14.10.15)

Conforme visto acima, este ágio decorreu da aquisição pela VARANASI Administração de Bens de 27,7% da participação societária da TCA, detida pelas pessoas físicas Srs José Carlos Macedo dos Santos e Cassio Varella Motta, pagando-se o montante de R\$20.000.000,00 e R\$5.057.153,70, em 28/06/2006.

14.5.2 - Para comprovar a aquisição; o sujeito passivo apresentou (DOC. 20 de resposta protocolizada em 31/10/2011) uma cópia de Ata de Reunião do Conselho de Administração da VARANASI, de 28/06/2006, em que é deliberada a compra de **27,77% do capital social da TELEFUTURA CENTRAIS DE ATENDIMENTO S.A.**, CNPJ 02.904.545/0001-58, dos Srs. José Carlos Macedo dos Santos e Cássio Varella Motta.

14.5.3 Segundo o DOC. 21 da resposta protocolizada em 31/10/2011, a aquisição custou **R\$ 25.057.153,70** à VARANASI em dois depósitos realizados em 29 e 30/06/2006 aos promitentes vendedores.

14.5.4 O sujeito passivo sustenta que a referida aquisição foi realizada com ágio, e que este estaria fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da adquirida. Para tanto, apresentou, em resposta protocolizada em 30/08/2011 (DOC. 10), cópia de Laudo da KPMG de avaliação da empresa TIVIT ATENDIMENTOS TELEFÔNICOS S.A. (TAT), CNPJ nº 07.073.027/0001-53. O referido Laudo, datado em 30/09/2007, conclui que o valor econômico da TAT em 30/06/2006, pela metodologia de fluxo de caixa descontado, era de R\$ 180,43 milhões.

14.5.5 A partir disso, o adquirente calculou o ágio pago, considerando a cópia do balancete de 30/06/2006 da adquirida (DOCs. 22 e 23 da resposta de 31/10/2011):

Em 14/05/2007, a Recorrente incorpora a TCA, e em 31/12/2007, a Recorrente incorpora a VARANASI, conforme Protocolo de Justificação e Incorporação:

"1.1 Tendo em vista que a Varanasi é detentora de ações da TAT e que a Varanasi é companhia que não possui bens relevantes, além da participação societária na TAT, nem conduz quaisquer atividades além da administração da referida participação, as partes entendem que a incorporação da Varanasi pela TAT, com a consequente extinção da incorporada e unificação das atividades e da administração permitirá uma redução de custos administrativos, comerciais e financeiros, e na racionalização de trabalho, operações e metas de organização. Adicionalmente, a incorporação constitui ato preparatório para a simplificação da estrutura societária do grupo econômico integrado pelas sociedades incorporada e incorporadora. Diante do exposto, os signatários entendem que a incorporação da Varanasi pela TAT, com a racionalização das atividades do grupo empresarial a que as sociedades pertencem e busca a otimização do desenvolvimento das atividades operacionais."

Momento em que, a Recorrente passa a amortizar fiscalmente o ágio VARANASI.

Dessa análise, temos que as partes são independentes, não vislumbro a geração de ágio interno.

A Fiscalização, por outro lado, novamente, entende que por existir pessoa física acionista na empresa adquirida e adquirente, configuraria a dependência. Em sua visão, o Sr. Alexandre Saigh, que ocupava a posição de sócio do Pátria Banco e titular no Conselho de Administração da TCA criaria tal dependência.

Do meu ponto de vista, compradora e vendedora são independentes, de um lado VARANASI Administração de Bens, controlada por Pátria Banco, adquiriu ações da TCA de propriedade de pessoas físicas, que não era o Sr. Alexandre Saigh, dessa forma, mantida a independência.

b.1) Do Laudo de Avaliação

Alega a Fiscalização que o Laudo apresentado pela Recorrente, de fls. 407/436 foi baseado na TAT e não na TCA, de forma que o desconsiderou, ademais extemporâneo, em razão de ter sido datado de 30/09/2007. Tal fato deve ter se dado, pois na data do laudo, a TCA já havia sido incorporada pela TAT.

Já a Recorrente argumenta que ainda que direcionado à TAT, as informações nas quais foram baseadas toda a metodologia referem-se à TCA.

Em análise desse laudo, temos que o escopo do trabalho foi o seguinte:

Nos termos da nossa proposta para prestação de serviços profissionais, datada de 11 de Setembro de 2007 e entendimentos subseqüentes, efetuamos a avaliação econômico-financeira da Tivit Atendimentos Telefônicos S.A. ("TAT"), para fundamentar o ágio por rentabilidade futura gerado no processo de aquisição da TAT pela Varanasi Administração de Bens S.A. ("Varanasi"), na data-base 30 de junho de 2006, cujo relatório se encontra anexo.

Introdução

- A TIVIT Terceirização de Tecnologia e Serviços S.A ("TIVIT Terceirização") tem um investimento na Varanasi Administração de Bens S.A. ("Varanasi") que adquiriu em 30 de junho de 2006 uma participação na TIVIT Atendimentos Telefônicos S.A. ("TAT" ou "Empresa") que é uma empresa que tem operações de call center, data center e venda de equipamentos através de empresas subsidiárias.
- Segundo a legislação fiscal brasileira, a pessoa jurídica que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (i) Valor de patrimônio líquido na época da aquisição; (ii) Ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.
- Conforme nossa proposta, foi efetuada a avaliação econômico-financeira da TAT, visando fundamentar o ágio gerado na transação acima para fins fiscais.

Juntou, a Recorrente, ainda, demonstrações de resultado da TCA, publicadas, de 2003, 2004 e 2005, que reforçam a alegação de que apesar de ser direcionado à TAT, as informações ao final referem-se à TCA do laudo, fls. 23.

Demonstrativo do resultado

Receita Bruta	71.615	128.996	159.298
Crescimento		80%	23,5%
Prestação de serviços	71.615	128.996	159.298
Impostos	(4.976)	(8.822)	(10.375)
Receita Líquida	66.639	120.175	148.923
Custo do Serviço Prestado	43.416	80.364	105.038
CSP/RL	65,2%	67%	70,5%
Mão-de-obra direta (operadores)	34.148	68.768	96.173
Ocupação (locação, condomínio, etc)	4.435	6.951	9.179
Telefonia	(2.388)	(7.553)	(12.974)

E isso, na realidade, faz todo o sentido, pois a TCA, à época, 2003, 2004, 2005, era a única empresa operacional. Ou seja, ainda que o laudo tenha sido direcionado à TAT na data do laudo, os valores referem-se mesmo à TCA, objeto da compra das ações pela VARANASI, e geradora do ágio.

Ademais, o trabalho se baseou em informações da TCA na data da operação, qual seja 30/06/2006, que concluiu que o valor da TAT seria de aproximadamente R\$180,4 milhões.

Informou, ainda, a Recorrente, que a organização, previamente, baseou-se em estudo interno acerca da viabilidade do negócio, aponta o doc 15 da impugnação. (não localizei).

Assim, pelos motivos já expostos acima, item a.2, de se acatar o laudo.

b.2) Da Transferência do Investimento - Uso de Empresa Veículo

Aqui também, é refutada a amortização do ágio, pois no entendimento da Fiscalização a VARANASI foi mera empresa veículo, na realidade o ágio se referia à aquisição da TAT e não da TCA.

Entretanto, conforme documentação, verifica-se que o ágio foi registrado na VARANASI, que efetivamente adquiriu as ações da TCA, das pessoas físicas, posteriormente, ela foi incorporada pela recorrente, que passou a ter o direito de amortizá-lo fiscalmente, a partir da confusão patrimonial da adquirente e adquirida.

Novamente, importante ressaltar o contexto em que o grupo econômico estava inserido, qual seja a oferta pública de ações, que ocorreu em seguida. Ressalto os mesmos pontos de direito levantados no item a.2 acima.

c) Ágio LENTS

Com relação à este ágio, diz a Fiscalização:

Lents R\$ 1.964.067,12 em cada semestre (item 15)	Ausência de amparo legal para transferência da dedutibilidade do ágio (ágio teria surgido quando da aquisição pela Softway de participação societária na Lents. Eventual ágio pago pela Softway quando da aquisição de participação acionária na Lents seria dedutível a partir da incorporação da Lents pela Softway, <u>mas a amortização do ágio remanescente no patrimônio da Softway quando essa foi incorporada pela Fiscalizada, geraria despesa indedutível</u> para a Fiscalizada. (15.7 e 15.8).
---	--

	Falta de comprovação mediante documentos hábeis e idôneos do pagamento, do valor e da existência do ágio (15.15 a 15.21). inexistência de laudo
--	---

Conforme visto acima, este ágio decorreu da aquisição pela SOFTWARE e ANGRA DOS REIS de 99,99% da participação societária da LENTS, de propriedade de IBI Administradora e Promotora Ltda e IBI Participações, pagando-se o montante de R\$7.675.261,65 e ágio de R\$342.018,12, baseado em rentabilidade futura, em 30/06/2005.

Em 01/01/2006, ocorreu a incorporação da LENTS pela SOFTWARE, conforme Protocolo de Justificação e Incorporação:

"2. A incorporação, como prevista neste Protocolo, visa a criar valor para as atividades das sociedades envolvidas, tendo em vista que permitirá o **surgimento de uma companhia com maior capitalização, liquidez e visibilidade perante o mercado, promovendo ainda ganho de escala no desenvolvimento das suas atividades e racionalização na alocação de recursos.**"

Assim, passou SOFTWARE a amortizar o ágio fiscalmente. Posteriormente, em 20/07/2007, a TIVIT Investimentos adquire a totalidade das suas ações, passando a integrar o Grupo TIVIT, e posteriormente, em 23/06/2008 já objetivando a abertura de capital, a TIVIT Investimentos e a ANGRA DOS REIS são incorporadas pela SOFTWARE, que é incorporada pela Recorrente em 30/06/2008, sucedendo em seus direitos e obrigações.

Assim, o entendimento da Fiscalização foi basicamente na impossibilidade da Recorrente amortizar os ágios que ela recebeu dos investimentos incorporados, já que nesse momento não mais se enquadraria nas hipóteses de dedutibilidade do art. 386 do RIR/99.

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

Renovo os argumentos já colacionados no item a.2.

Entretanto, no que se refere à geração do ágio e informações acerca da justificativa ser por rentabilidade futura não localizei documentações que a suportem.

Bem como em uma das respostas à intimação, fls. 1461, foi no sentido de que não identificaram documentos que suportem a operação do ágio LENTS.

4) LENTS:

4.1)Face ao exposto no Termo de Início de Procedimento Fiscal 130/12-01, apresentar os documentos solicitados, quais sejam, quanto a este ágio, os documentos comprobatórios de sua origem (aquisição) e de seu custo (valor original pelo qual ingressaram em seu patrimônio), bem como a comprovar a dedutibilidade de sua amortização (**ÚLTIMA REINTIMAÇÃO**).

4. LENTS

Não identificamos documentos que suportem essa operação.

A Recorrente apresentou um laudo de avaliação contábil, às fls. 438/439, onde a empresa Consult atesta o valor contábil da empresa em 31/12/2005 de R\$6.487.973,29, e R\$342.018,12 referentes ao valor total do ágio. Porém não justifica a motivação do pagamento do ágio.

Assim, em que pese no meu entendimento ser possível a amortização fiscal do ágio pela Recorrente, não houve a comprovação da originação do ágio e sua fundamentação econômica nos termos do art. 386 do RIR/99. Assim, quanto a este tópico, voto por manter o lançamento.

d) Ágio OPEN

Com relação à este ágio, diz a Fiscalização:

Open	Falta de comprovação , mediante documentos hábeis e idôneos do valor e da existência do ágio (16.4.1 a 16.4.16)
R\$ 251.525,40 2º sem (item 16)	PL da empresa OC Serviços foi artificialmente tornado negativo antes de sua aquisição pela Fiscalizada, para que o valor pago na aquisição pudesse vir a ser amortizado como despesa dedutível quando da incorporação (16.5.1 a 16.5.4)
	Ágio atribuído à rentabilidade futura da OC Serviços com base em laudo baseado em informações fornecidas pela própria Tivit , não auditadas, e elaborado posteriormente após a compra pela Tivit de todas as quotas da OC serviços. Portanto, não há comprovação da fundamentação econômica do alegado ágio Open por expectativa de rentabilidade futura (12.5.5 a 12.5.7).

Conforme visto acima, este ágio decorreu da aquisição pela Recorrente, de 100% das quotas do capital social da OPEN, detidas pelas pessoas físicas José Maria Dias

Gadanha (95%) e Elen Gonçalves Gadanha (5%), pagando-se o montante de R\$14.515.254,00, de duas formas: (i) R\$2.515.254,00 na data do fechamento e (ii) R\$12.000.000,00 ("upside"), em função do cumprimento de certas metas financeiras (receita bruta e EBITDA, em 02/05/2008).

O item (i) foi efetivamente pago.

Entretanto, no que concerne à geração do ágio, a Fiscalização e a turma a quo entenderam que não houve sua comprovação, vez que na data de aquisição da OPEN, ela se encontrava com o PL negativo - passivo descoberto - de R\$10.242.766,15.

Em 31/12/2007, o PL era de R\$1.190.265,94, sendo que foram constituídas provisão para contingências de R\$10.107.203,06 e provisão para perdas em controladas de R\$2.225.544,44. Assim, gerou-se um ágio de R\$12.758.020,15.

Pagamento pela aquisição de participação na OPEN:	R\$	2.515.254,00
Patrimônio líquido da OPEN em 02/05/2008:	R\$	(10.242.766,15)
Ágio:	R\$	12.758.020,15

Nos termos do Laudo de Avaliação, de autoria da DTT, fls. 1.917 e ss, o PL da OPEN Concept Serviços em 31/05/2008 estava negativo em R\$8.727.098,20.

3. CONCLUSÃO

Com base nos trabalhos efetuados, concluímos que o valor dos bens, dos direitos e das obrigações que integram o patrimônio líquido (passivo a descoberto) da Sociedade, conforme o balanço patrimonial levantado em 31 de maio de 2008, resumido no Anexo, é negativo em R\$8.727.098,20 (oito milhões, setecentos e vinte e sete mil noventa e oito reais e vinte centavos) e está registrado nos livros da contabilidade, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Entretanto, a empresa adotou posição conservadora e adotou o valor do PL como zero para fins de valorar o ágio.

16.4.6. Todavia, adotando uma posição conservadora, para fins fiscais a empresa calculou o ágio considerando o valor do PL da companhia adquirida como zero, sem agregar o valor do PL negativo. No exemplo acima, o valor do ágio para fins de amortização fiscal seria de R\$ 1.000,00. No caso em tela (aquisição da OC Serviços), teria considerado um "ágio fiscal" de apenas R\$ 2.515.254,00.

A Fiscalização "estranhou" o PL negativo da empresa:

16.4.10. Mesmo sendo esse PL negativo de "apenas" R\$ 8.727.098,20, e não de R\$ 10.242.766,15, ainda assim causa estranheza.

E entendeu que eles teriam sido fabricados artificialmente, às vésperas da aquisição, através das constituições das duas provisões acima citadas.

16.4.13. Teria esse PL negativo sido artificialmente fabricado, às vésperas da aquisição, para gerar ágio nessa aquisição?

16.4.14. Para responder a essa pergunta, vamos analisar a seguir os dois principais responsáveis pelo PL negativo: a provisão para contingências no valor de R\$ 10.107.203,06 e a provisão para perdas em controlada no valor de R\$ 2.225.544,44.

Intimada a comprovar a motivação pelo qual ocorreram as constituições destas provisões, segundo a Fiscalização não restou comprovada a necessidade delas.

Assim, desconsiderou tais provisões e "reconstituiu" o PL da empresa, comparando-o com o valor pago, de forma que o resultado foi zero, não havendo que se falar em existência do ágio.

Ao analisar tais provisões temos o seguinte:

- Provisão para Contingências R\$10.107.203,06 (líquido de 10.579.643,06-472.440,00):

Segundo a recorrente, tratam-se de provisões de exercícios anteriores, na maioria trabalhistas, em razão de trabalhos de "due dilligence" realizado em período anterior, objetivando a identificação de contingências, levaram à conclusão da necessidade de realização dessa provisão. Os procedimentos adotados pela empresa na área trabalhista poderiam gerar reclamações de ex-empregados, representando um risco para a empresa, quantificando-a em 5 anos anteriores, levaram a uma exposição no montante de R\$10.088.077,35, entre riscos trabalhistas e previdenciários (relatório do escritório às fls. 3.949 e ss).

A decisão recorrida entendeu que apesar do cálculo realizado, a maior parte delas era considerada como risco "favorável" de ganho, já que segundo a própria conclusão, de 64 prestadores de serviços apenas 6 ajuizaram reclamações trabalhistas, de tal forma que a materialização revelava um índice baixo de reclamações trabalhistas, assim, permanecendo sem respaldo documental a constituição da provisão.

Além disso, as reclamações trabalhistas certamente só serão ajuizadas após a rescisão dos contratos de prestação de serviços e/ou de trabalho, o que pode ocorrer depois de mais de 5 anos, eliminando o risco atual. Portanto, caso a Tivit opte pela regularização das práticas atualmente adotadas pela OC Serviços, terá que conviver com o passivo existente até que o período prescricional se complete.

De fato, essa conclusão dá margem de entendimento para os dois lados. Porém o risco existe, o fato dele se materializar é que talvez seja baixo. Entretanto, a conclusão no sentido de que a empresa teria que conviver com o passivo existente até que o período prescricional se complete é claro.

Por outro lado, a recorrente também justificou seu procedimento, quando questionada como era baixada tal provisão, respondendo que seria ou quando do pagamento, ou quando não há a realização, através da reversão da provisão contra resultado.

Ademais, conforme bem mencionou, caso tal ajuste não tivesse sido realizado anteriormente, a empresa adquirente poria tê-lo feito posteriormente, ajustando o PL da empresa, gerando os mesmos efeitos.

Assim, quanto a este item, entendo respaldada a constituição da provisão para contingências.

- Provisão para Perdas em Controladas (R\$2.225.544,44):

Quanto à esta provisão, de acordo com a recorrente refere-se a valor que a controlada da OPEN, a OPEN TECNOLOGIA ter apurado PL negativo naquele montante, de acordo com balanço levantado em 31/05/2008, para fins de incorporação pela Recorrente. O PL negativo desta controlada, decorre, por sua vez, do valor de R\$2.261.716,15, registrado no passivo circulante, sob a rubrica "empréstimos a partes relacionadas", ou seja, empréstimo contraído com sua controladora a OPEN.

Entretanto, em razão da inexistência de sua formalização através de contratos que comprovassem o empréstimo, foi considerado como sem respaldo documental para constituição da provisão.

Alega a recorrente, ainda, que apesar de não se encontrarem formalizados, em razão de se tratarem de partes ligadas o cumprimento de formalidades não foi realizado, os valores estavam, obrigação de uma e contas a receber de outra estavam devidamente registrados em seus respectivos balanços patrimoniais em 31/05/2008. E esse fato é constatado pelo Fiscal. E caso não concordasse, o ônus da prova de desconsideração do registro seria do Fiscal.

No TVF consta ainda que faltasse a comprovação, nos termos da IN CVM 247/96, a provisão para perdas não se justificaria visto que a controladora não poderia assumir responsabilidade formal por cobertura de dívida da controlada para com ela (controladora) mesma!

Por último, alega, ainda a recorrente, que superadas tais questões, permaneceria também a possibilidade última da própria OPEN ter baixado o contas a receber com a ligada e reconhecê-la como perda contábil e não dedutível para fins fiscal, assim como a provisão não é.

Coaduno-me a esta linha de pensamento, ou seja, bastava o reconhecimento da baixa de tal perda, já que a controlada não possuiria a capacidade financeira de arcar com a despesa, e passando também a ter o mesmo resultado, qual seja diminuição do PL.

Assim, em que pese não haver o contrato formalizado, houve o reconhecimento contábil da obrigação e do crédito por ambas as partes. Estando a devedora com patrimônio a descoberto, em razão de empréstimos entre elas, a redução do PL se justifica.

d.1) Do Laudo de Avaliação

A empresa apresentou laudo de avaliação, às fls. 674/ss, datado de 10/07/2008, feito com data base em 02/05/2008, realizado pela empresa Martins Oliveira Auditoria e Consultoria, em que fundamento o pagamento do ágio em rentabilidade futura, através do método de Fluxo de caixa descontado, concluindo que o valor da empresa na data era de R\$27,8 milhões.

Pelos motivos já expostos acima, em a.1, entendo passível de ser aceito o laudo de avaliação realizado por empresa independente.

e) Ágio TIVIT Investimentos

Com relação à este ágio, diz a Fiscalização:

<p>Tivit Investimentos</p> <p>R\$ 9.155.313,20</p> <p>2º sem (item 17)</p>	<p>Ausência de amparo legal para transferência da dedutibilidade do ágio [ágio teria surgido quando da aquisição da Softway pela Tivit Investimento (e não pela Fiscalização Tivit Terceirização), aquisição esta parte de forma direta (43,96% do capital social) e parte de forma indireta (56,04%) por meio da aquisição do capital da Angra dos Reis, possuidora deste último percentual.] 17.1.6, 17.4.4 e 17.4.7</p> <hr/> <p>PL negativo da Softway e da Angra dos Reis para apuração do ágio não restou comprovado sendo recalculado, de modo que o valor do ágio, se fosse dedutível, seria de R\$ 67.697.723,93 e não de R\$ 98.623.661,01 (itens 17.2.6.3 e 17.2.7) (Ver 17.2.6.1.1 e 17.2.6.1).</p> <hr/> <p>Laudo apresentado não se presta para fundamentar economicamente o ágio, (i) por não ser dirigido à adquirente Tivit Investimentos, (ii) mencionar aquisição da Softway pela Fiscalizada, quando a aquisição se deu pela Tivit Investimentos e (iii) por ser posterior à compra da Softway pela Tivit. Portanto, ausência de comprovação da fundamentação econômica do ágio (17.3.3 e 17.3.4)</p> <hr/> <p>Aquisição da Angra dos Reis pela Tivit Investimentos, com posterior incorporação da Angra dos Reis pela Softway e então incorporação desta pela Fiscalizada: operações ocorridas com proximidade de datas, interrelacionamento entre todas as empresas envolvidas, mostrado pelo compartilhamento de Diretores (17.4.9) e sem substrato econômico (17.4.9.9), configurando abuso de direito e falta de propósito negocial (17.4.9.10).</p>
---	--

	<p>Aquisição da Softway pela Tivit Investimentos, com posterior incorporação reversa da Tivit Investimentos pela Softway e então incorporação desta pela Fiscalizada: operações ocorridas com proximidade de datas, interrelacionamento entre todas as empresas envolvidas, mostrado pelo compartilhamento de Diretores (17.4.10) e sem substrato econômico (17.4.10.11), configurando abuso de direito e falta de propósito negocial (17.4.9.12).</p>
--	---

Conforme visto acima, este ágio decorreu da aquisição pela TIVIT INVESTIMENTOS de 100% das quotas do capital social da SOFTWAREY, detidas por terceiros, da seguinte forma: (i) 43,96% adquiridas diretamente e (ii) 56,04% adquiridas indiretamente pela aquisição da totalidade das cotas representativas do capital social da ANGRA DOS REIS, em 20/07/2007, pagando-se o valor de R\$91.553.132,00.

Posteriormente, a SOFTWAREY incorpora a TIVIT Investimentos e a ANGRA DOS REIS passando a deduzir fiscalmente o ágio. E tempos após, a Recorrente incorporou a SOFTWAREY continuando a amortizar esse ágio.

O ponto da Fiscalização centra-se também no fato de que na data de 30/06/2007, a SOFTWAREY possuía PL negativo de R\$2.540.274,21, motivada pela constituição de provisão para contingências (maior parte trabalhistas) no valor de R\$14.379.000,00 apropriadas contra a conta de PL, já que se referia a anos anteriores, sendo que em 30/12/2006

o PL da empresa estava positivo em R\$16.339.599,99. Que para a Fiscalização não restaram comprovados.

Alega a Recorrente que a contabilização dessa contingência foi devidamente auditada por empresa de auditoria independente:

j) Provisão para contingências

A provisão para contingências foi constituída para as causas cujas probabilidades de perda são consideradas prováveis pelos assessores legais e pela Administração da Sociedade, considerando a natureza dos processos e a experiência da Administração em causas semelhantes. Os assuntos classificados como obrigações legais encontram-se provisionados, independentemente do desfecho esperado para as causas.

A Fiscalização reconheceu que o balanço foi auditado, porém em razão da não apresentação da documentação que embasou a constituição, tais como planilha de cálculos, etc, entendeu como não respaldada. Ela apresentou apenas relatórios de que daquele valor foram pagos cerca de R\$6 milhões e que havia ainda a previsão de dispêndio de R\$2,5 milhões e parte do que não havia se materializado era revertida.

Assim, a Fiscalização desconsiderou a constituição e chegou a outro valor de PL:

PL	857.001,15
Resultado do período	(3.397.275,36)
Estorno da provisão debitada em Lucros Acumulados	14.379.000,00

PL real	11.828.725,79

Em sede de Impugnação, apresentou Relatório de Auditoria, (fls. 4.123 e ss) e justificou que dentro daquela provisão constavam R\$5.8 milhões relativos à contingência de PIS/COFINS sobre Telefonia e R\$4.4 milhões relacionada a reconhecimento de vínculo empregatício de prestadores de serviço.

A Turma além de desconsiderou tais justificativas entendeu que este Relatório de auditoria, datado de 01/10/2007, que foi realizado pelo mesmo escritório que apresentou a impugnação tratavam-se de planilhas em identificação da data em que teriam sido elaboradas, sem consolidação que permitisse relacionar dados nela contidos.

E com relação aos pagamentos apresentados no curso da Fiscalização, não havia o que o relacionasse com a contingência já que atribuídas a outras referências, sendo que apenas R\$1.333.577,40 estavam ligados à SOFTWAY:

Ano/Mês	Conta	Texto	Valor Débito	Status
2009/01	2104010010	DEP. JUDICIAL(ANDRE LEIVAS DE ARAUJO VIANNA)	140,84	credcard
2009/02	2104010010	DEP. JUDICIAL(JOAO LUIS QUADRO DE MENEZES)	6.710,72	softway
2009/02	2104010010	DEP. RECURSAL-GFIP+DARF(DANIELA AP. FERREIRA CHAVE)	1.200,00	Lents
2009/02	2104010010	DEP. RECURSAL-GFIP+DARF(LUZINALDA R. BARRETO)	400,00	Lents
2009/02	2104010010	DEP. RECURSAL-GFIP+DARF(LUZINALDA R. BARRETO)	400,00	Lents
2009/03	2104010010	DEP. JUDICIAL(ANA CRISTINA DAVID DE SOUZA)	24.407,23	Lents
2009/03	2104010010	DEP. JUDICIAL(JULIANA FRAINER)	611,63	credcard
2009/03	2104010010	DEP. JUDICIAL(DOUGLAS PIERRY VIEIRA DE SOUZA)	701,02	credcard

De fato, a documentação apresentada não comprova a quantificação da contingência realizada no primeiro semestre de 2007.

As planilhas apresentadas na impugnação juntamente com o relatório de auditoria também não demonstram a valoração dessa contingência.

Ademais, se foi contabilizada no primeiro semestre, de fato não poderia ter sido embasado naquele relatório de auditoria. O fato do relatório de auditoria ter sido neste caso posterior à contabilização, não o torna hábil para comprovação da própria contabilização, diferentemente do caso da OPEN acima, em que o relatório é anterior.

Assim, quanto à esta contingência, de se manter a sua desconsideração pela não comprovação com documentos hábeis a sua necessidade e quantificação.

- PL negativo na ANGRA DOS REIS:

Da mesma forma para a ANGRA DOS REIS, que na época em que foi adquirida estava com o PL negativo em R\$3.975.624,47, sendo que seis meses antes o PL era positivo de R\$25.713.613,17. Tal virada se deu em razão de um resultado negativo no 1º semestre de 2007 de R\$27.138.142,64, decorrente da constituição de uma provisão para perdas com investimentos de R\$1.423.569,67, equivalência patrimonial negativa de R\$9.156.393,94 e despesas com amortização de ágio de R\$16.557.254,98.

Os dois primeiros itens, de provisão para perdas em investimentos e equivalência patrimonial negativa se deu em decorrência da participação de 56,04% que ela detinha na SOFTWAY.

Entretanto, como eles decorrem do próprio item anterior, relacionado à provisão para contingências, em não se considerando tal contingência, a perda também acaba por ser reduzida, de R\$9.156.393,94 para R\$2.527.893,90. Assim como a provisão para perdas, que deixaria de exigir face ao PL positivo.

E com relação à amortização de ágio que estava registrado na ANGRA DOS REIS desde 2000, refere-se à aquisição de participação societária na SOFTWAY que ocorreu mediante a integralização de aumento de capital na ANGRA DOS REIS, pela BÚZIOS L.P., com ações da SOFTWAY que esta detinha. E quando da aquisição da ANGRA DOS REIS, a TIVIT Investimentos avaliou que o ágio não poderia ser objeto de amortização fiscal por não haver documentos que suportassem o ágio registrado, não cumprindo os requisitos, solicitou que fosse reconhecido como perda na contabilidade antes da sua aquisição.

Apontou a Fiscalização a inobservância ao art. 14, §5º da IN CVM 247/96, falta de uniformidade entre critérios contábeis adotadas pelas partes e que não seria passível de ser ajustada somente em 2007.

Realmente, se a empresa entendia desde o início que tal ágio não deveria ter sido registrado já que envolvia partes relacionadas, sem pagamento em dinheiro e sem documentação para comprová-lo, a sua baixa deveria ter ocorrido no Balanço de 2000, com reflexos nos períodos posteriores, até se apurar novo patrimônio líquido da empresa em 2007, e não simplesmente na demonstração contábil de 2000.

Assim, de se manter o recálculo promovido pela Fiscalização, reconstituindo-se o PL da SOFTWAY e da ANGRA DOS REIS, com a redução do ágio TIVIT para R\$67.697.723,93, valor passível de amortização dedutível, confirmando-se os demais requisitos.

e.1) Laudo de Avaliação

Alega a Fiscalização que o Laudo apresentado pela Recorrente, de fls. estava dirigido para a Recorrente e não para adquirente da SOFTWAY (TIVIT Investimentos), já que esta a Recorrente ainda não era a controladora da TIVIT e laudo também foi extemporâneo.

A empresa apresentou laudo de avaliação, datado de 30/09/2007, feito com data base em 30/06/2007, realizado pela KPMG, em que fundamento o pagamento do ágio em rentabilidade futura, através do método de Fluxo de caixa descontado, concluindo que o valor da empresa na data era de R\$27,8 milhões. Justificou-se, ainda, que o pagamento foi baseado em estudos internos, e formalizados posteriormente por empresa independente.

O importante neste caso é identificar se o laudo apresentado se refere ao objeto da negociação, qual seja a SOFTWAY, e baseado em metodologia chega-se à conclusão do valor da empresa, baseando-se em rentabilidade futura.

Pelos motivos já expostos acima, em a.1, entendo passível de ser aceito o laudo de avaliação realizado por empresa independente.

e.2) Da Transferência do Investimento

Aqui também, é refutada a amortização do ágio, pois no entendimento da Fiscalização a Recorrente não poderia deduzir a amortização do ágio após a aquisição da SOFTWAY, que possuía o ágio decorrente da aquisição da TIVIT Investimentos.

Entende a fiscalização que haveria falta de previsão legal para dedução do ágio, bem como falta de propósito negocial, e que as partes seriam relacionadas.

De fato existem algumas identidades de diretores entre a Recorrente e a TIVIT Investimentos, porém o ágio não ocorrer nesta operação, e sim na anterior, e lá as partes de fato eram independentes, os controladores da SOFTWAY era ANGRA, que por sua vez tinha como sócio a BÚZIOS.

Assim, tendo em vista o meu entendimento com relação à redução do valor do ágio verificado nos itens acima. Entendo ele passível de dedução pela recorrente.

Processo nº 13864.720085/2013-51
Acórdão n.º 1301-002.608

S1-C3T1
Fl. 5.216

Novamente, importante ressaltar o contexto em que o grupo econômico estava inserido, qual seja a oferta pública de ações, que ocorreu em seguida. Ressalto os mesmos pontos de direito levantados no item a.2 acima relativos à transferência do ágio, decorrente da aquisição de investimento.

f) CSLL - Quitação após início do procedimento fiscal

A fiscalização autouou também a CSLL referente à parte do valor apurado em DIPJ retificadora apresentada após o início do procedimento fiscal.

De início, com relação ao período de julho a dezembro de 2008, a DIPJ original apresentava Base de cálculo negativa de CSLL e saldo negativo de CSLL. Em DIPJ retificadora, apresentada no curso do procedimento fiscal foi informada BC positiva para CSLL e CSLL apurada de R\$532.104,11, e saldo negativo de CSLL de R\$270.025,83, inclusive em decorrência de erros indicados no item a...

DIPJ original (jul a dez/2008)

SP SÃO JOSÉ DOS CAMPOS DRF		Fl. 2616
CNPJ 07.073.027/0001-53	INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL	DIPJ 2009 Pag. 13
Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido		
90676475804042013145326MF120		Ano-calendário 2008 ND 1585885 CNPJ 07.073.027/0001-53
*** DECLARAÇÃO CANCELADA ***		
Discriminação	Valor	
54.SOMA DAS EXCLUSÕES	27.338.110,01	
55.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. BC NEG. DO PRÓPRIO PER. APUR.	-10.258.334,33	
56.(-)Atividades em Geral		
57.(-)Atividade Rural		
58.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	-10.258.334,33	
59.(-)Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral	0,00	
60.(-)Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural	0,00	
61.BASE DE CÁLCULO DA CSLL	-10.258.334,33	
62.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	0,00	
63.Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente	0,00	
64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	0,00	
DEDUÇÕES		
65.(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP n° 1.807/1999, art. 6°)	0,00	
66.(-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado	0,00	
67.(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Pronuni	0,00	
68.(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei n° 10.637/2002, art. 38)	0,00	
69.(-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00	
70.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed.(Lei n° 9.430/1996)	0,00	
71.(-)CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n° 10.833/2003)	0,00	
72.(-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei n° 10.833/2003)	240.536,92	
73.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est.,D.F. e Mun.	0,00	
74.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	0,00	
75.(-)Parcel. Formalizado de CSLL s/ a Base Cál. Estimada	0,00	
76.CSLL A PAGAR	-240.536,92	
77.CSLL A PAGAR DE SCP	0,00	
78.CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO REATIVO	0,00	
79.CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE AFURAÇÃO ANTERIORES	0,00	

Retificadora:

Processo nº 13864.720085/2013-51
Acórdão n.º 1301-002.608

S1-C3T1
Fl. 5.217

55.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. BC NEG. DO PRÓPRIO PER. AFUR.	8.446.096,96
56.(-)Atividades em Geral	
57.(-)Atividade Rural	
58.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	8.446.096,96
59.(-)Base de Cálcl. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral	2.533.829,09
60.(-)Base de Cálcl. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural	0,00
61.BASE DE CÁLCULO DA CSLL	5.912.267,87
62.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	532.104,11
63.Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente	0,00
64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	532.104,11
DEDUÇÕES	
65.(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP n° 1.807/1999, art. 8°)	0,00
66.(-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado	0,00
67.(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Prouni	0,00
68.(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei n° 10.637/2002, art. 38)	0,00
69.(-)Imp. Pago no Exterior s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00
70.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed.(Lei n° 9.430/1996)	0,00
71.(-)CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n° 10.833/2003)	0,00
72.(-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei n° 10.833/2003)	124.912,90
73.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est.,D.F. e Mun.	0,00
74.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	677.217,04
75.(-)Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cálcl. Estimada	0,00
76.CSLL A PAGAR	-270.025,83
77.CSLL A PAGAR DE SCP	0,00
78.CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
79.CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

- o valor de R\$ 532.104,11, foi declarado sob ação fiscal, caso não houvesse pagamentos mensais por estimativas estaria sujeito a lançamento de ofício, com a cabível multa de ofício;

- porém a empresa declarou pagamentos mensais por estimativas no valor de R\$ 677.217,04, com a seguinte composição: retenção da fonte de R\$ 145.459,36 e valores a pagar de R\$ 531.757,68.

	Agosto	Setembro	TOTAL
CSLL Ret. na Fonte	84.103,92	61.355,44	145.459,36
A PAGAR	22.608,77	509.148,91	531.757,68
TOTAL			677.217,04

- quanto à parcela de R\$ 531.757,68, como o pagamento [declaração em DCTF com vinculação a DCOMP] foi realizado sob ação fiscal, não pode ser considerado para efeito de redução do valor devido declarado sob ação fiscal (R\$ 532.104,11), cabendo abater apenas as retenções na fonte, admitidas nos seguintes valores (parcela utilizada nas estimativas informadas na Ficha 19 de R\$ 145.459,36 + saldo informado no ajuste da Ficha 17 de R\$ 124.912,90).

Assim, reconheceu-se tão somente as retenções na fonte (145.459,36 + 124.912,90), e sobre a diferença lançada aplicada a multa de ofício de 75%.

O cerne da questão aqui vai além da espontaneidade perdida ou não após o início do procedimento fiscal, nos termos do art. 138 do CTN.

“ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (gn)

No caso em tela, após o início do procedimento fiscal, a recorrente por identificar erros em sua DIPJ, o retifica, apurando novos valores e quitou o mesmo com multa de mora de 20% e juros (DCOMP).

Já Fiscalização, ao término do procedimento fiscal, por entender perdida a espontaneidade desconsidera o valor pago de principal (com exceção dos valores retidos), cobra-os novamente e aplica a multa de ofício, considerando o pagamento feito pelo recorrente como indevido.

Porém este não é o meu entendimento. Claro está que o débito não havia sido declarado antes em DIPJ, como também que o pagamento foi feito após o início do procedimento fiscal. Da mesma forma também, que a espontaneidade do §º único do art. 168 trata da multa de mora.

Assim, entendo correto o fiscal aplicar a multa de ofício de 75%, já que o procedimento fiscal já havia se iniciado, porém, deveria ter compensado o principal já recolhido e não cobrá-lo novamente.

***Súmula CARF nº 33:** A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2003, 2004, 2005
OMISSÃO DE RECEITAS DE ALUGUEL. DECLARAÇÃO
RETIFICADORA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.
O lançamento tributário efetuado nos casos em que haja comprovada omissão de receitas de aluguel deve ser mantido. A apresentação de declaração retificadora, acompanhada do pagamento pertinente, após o início da fiscalização, não enseja a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN. Necessidade, todavia, de reconhecimento do valor pago por meio de DARF. (Ac. 2101-00281 - 20/08/2009)

Assim, de ser considerado valor do principal quitado pelo recorrente, mantendo-se a multa de ofício.

g) Da qualificação da Multa

Aplicou a Fiscalização a multa qualificada de 150% em razão da ocorrência da simulação e utilização de artifícios fraudulentos, em razão da inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado. Bem como a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários sem propósito negocial é de se aplicar a multa qualificada.

19.3. Neste caso, como o comportamento da empresa configurou claramente uma simulação, conduta fraudulenta tendente tanto a impedir o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, como a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, deve-se aplicar a multa qualificada de 150%, conforme artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96, combinado com os artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Afastada a possibilidade de glosar o ágio aproveitado pela constatação de emprego de empresa-veículo, cabe analisar os elementos pelos quais a Fiscalização entendeu que o Recorrente empregou o artifício da simulação, buscou de forma dolosa benefícios tributários, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, recorrendo a uma reestruturação societária artificial, simulando as diversas operações, permitindo a dedução do ágio, e que foi procedida com o fim específico de reduzir de forma ardilosa as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ora, por todo o já exposto anteriormente, não há que se falar em simulação ou fraude, mas tendo, todos os atos sido praticados nos termos da lei vigente, entendo que não há que se falar em qualificação da multa, mesmo no caso do Ágio OPEN, único lançamento aqui mantido.

h) Infração da base de cálculo - CSLL - falta de previsão legal

No entendimento da Fiscalização, este ágio não seria passível de dedução para fins de cálculo da CSLL, nos termos do art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95 e do art. 28 da Lei 9.430/96.

Assim como, a decisão recorrida, que a manteve em razão de que o lançamento da CSLL decorre dos mesmos fatos que ensejam a autuação do IRPJ, impõe-se a mesma orientação decisória, mantendo-se a integralidade do lançamento.

Nos termos da norma aplicável à CSLL, art. 2º da 7.689/88, os ajustes aplicáveis são taxativos, e dentre eles, não temos a necessidade de adição dos valores relativos à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Nesse sentido, valho-me voto vencedor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, no Acórdão n. 1301-001.893, desta mesma Turma Ordinária, datada de 20/01/2016, em situação semelhante, onde foi tratada a questão da dedutibilidade do ágio para fins de cálculo da CSLL, no que se refere à falta de previsão legal para sua adição.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n 9.065, de 1995)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (gn)

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

*Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. **Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.(gn)***

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/2010-17, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei n 7.689/88

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n 7.689/99.

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

Número do Processo: 18471.000003/200585

Contribuinte: VALEPAR S/A

Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício

Data da Sessão: 06/12/2006

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

N Acórdão: 10322.749

Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano- calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso **ex officio** em relação ao ano- calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso **ex officio** para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano- calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA
Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN. **AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995** Inexiste previsão legal

para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001 Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Súmula 1 C.C. nº 4) JUROS DE MORA TAXA SELIC São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Sumula 1 C.C. nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. (Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

Desta feita, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

i) Da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício

A Fiscalização procedeu à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução com base nas despesas glosadas, o que resultou na constatação de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre estimativas mensais. Por essa razão, foram exigidas multas isoladas de 50% sobre as diferenças recolhidas a menor nos meses de janeiro, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2008.

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

Em que pese o entendimento sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as hipóteses em que foi cominada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não compartilho do mesmo entendimento.

A ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido na 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo

critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Mesmo que a lei tenha sido alterada, a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Dessa forma, o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

De forma alguma o fato da Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Assim sendo, entendo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago. Isso no caso de restar vencida no item principal.

j) Da exigência de Juros sobre multa de ofício

A recorrente pugna pelo reconhecimento da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício calculada na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, já que as multas possuem caráter punitivo e sancionatório diante do inadimplemento da obrigação e sua aplicação serviria apenas para punir a inexecução da obrigação e não o de repor ou indenizar o capital alheio.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Nos termo do art. 61 da Lei 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º. *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

§ 3º. *Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.*

Ou seja, na forma do §3º do art. 61, incidem os juros moratórios sobre os débitos de que trata o *caput*, tributos e contribuições, mas não sobre as multas de ofício.

Não há essa previsão legal, pois se assim fosse, o legislador teria assim previsto.

O que se prevê aqui é a multa de mora prevista no §2º, sobre os débitos indicados.

Da mesma forma, temos no Código Tributário Nacional, em seu art. 161:

*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.***

A norma determina a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago, sem prejuízo das penalidades cabíveis. O crédito tributário é o tributo ou obrigação tributária, e assim, não se constitui em sanção de ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, e sobre ele incide os juros e as penalidades e não se incluindo neles.

Dessa forma, neste item, dou provimento ao Recurso Voluntário

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

- afastar os lançamentos relativos aos ágios CARDET e CAUX, VARANASI, OPEN;

- manter o lançamento com relação ao ágio LENTS;

- e no caso do ágio TIVIT INVESTIMENTOS, diminuir o seu valor conforme apurado pela Fiscalização.

- reconhecer o valor de principal pago de CSLL;

- falta de previsão legal para adição na base da CSLL;

- afastamento da multa isolada e dos juros sobre a multa.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior, Redator designado

Não obstante o laborioso voto da ilustre Conselheira Relatora, peço licença para divergir e, assim, negar provimento ao recurso na parte que se refere às seguintes questões: a) ágios relativos às empresas Cardet Holding S/A, Caux Participações Ltda., Varanasi Administração de Bens S/A, Open Concept Serviços Ltda. e Tivit Investimentos; b) falta de adição à base de cálculo da CSLL dos valores referentes à parcela dos ágios amortizados; e c) incidência de juros de mora sobre a multa.

Indedutibilidade do ágio

A não dedutibilidade do ágio, nos cinco casos citados, se deve ao fato de que os laudos que atestavam a existência do fundamento econômico de cada um deles (a expectativa de rentabilidade) eram posteriores ao momento de aquisição das empresas.

O dispositivo legal que autorizava os contribuintes a deduzir da base de cálculo do IRPJ as quotas de amortização do ágio fundado em expectativa de rentabilidade da empresa adquirida previa que se arquivasse a **demonstração** do respectivo fundamento econômico, como prova para a escrituração do ágio.

Esta era a redação do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao tempo de fato gerador:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O ponto que se discute é se a aludida **demonstração** deveria necessariamente ser prévia à aquisição do investimento ou se poderia ser posterior.

Abstraindo a questão tributária e examinando o problema na perspectiva estritamente privada, tem-se que o investimento que consiste na aquisição de outra empresa é negócio que envolve risco; risco que será tanto maior quanto maior for o ágio eventualmente pago, sobretudo quando o seu fundamento for a expectativa de lucros. Vale dizer, paga-se no presente por algo que ainda não existe, mas que se espera receber no futuro. Há casos, e não são poucos, em que o ágio corresponde a mais de 90% do preço, ou seja, o valor patrimonial é quase irrisório quando comparado com o preço pago. Em resumo, paga-se ágio por resultados que podem ou não se concretizar.

Diante desse grau de risco, não se concebe que os controladores de uma entidade empresarial possam, sem nenhum estudo prévio, realizar um investimento dessa natureza, conduzindo a empresa a uma aventura, como um piloto num vôo cego.

As grandes empresas, sobretudo as sociedades anônimas, têm acionistas, investidores, credores e outras pessoas com interesses legítimos nos seus resultados econômicos. Por isso, decisões que envolvam negócios de grande envergadura e de alto risco são controladas antes de se concretizarem. Não sendo assim, os administradores e controladores sentiriam-se à vontade para fazer negócios consultando exclusivamente seus próprios interesses, e não os da empresa. O controle *a posteriori* é ineficaz, porque não impede a realização de negócios lesivos a companhia, a sócios, a acionistas e a credores.

Essa é a razão pela qual há de ser prévia a demonstração dos fatos e das circunstâncias que fazem surgir no espírito do investidor a expectativa de que o investimento vá produzir lucros em exercícios futuros, os quais justificariam o pagamento de ágios expressivos. Portanto, presume-se que a demonstração do fundamento econômico do ágio exista em forma documental e que seja anterior à realização do negócio e ao pagamento do preço.

Esse documento é o que deve servir de base ao registro do ágio, e é também o que deve ser apresentado ao Fisco, quando solicitado.

Em recente decisão, a Câmara Superior de Recurso Fiscais - CSRF corroborou esse entendimento no Acórdão nº 9101-003.008, cuja ementa foi assim redigida:

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO-FINANCEIRO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM AQUISIÇÃO. EFETIVIDADE E CONTEMPORANEIDADE À AQUISIÇÃO.

A lei exige que o lançamento do ágio baseado na perspectiva de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Embora não houvesse à época dos fatos a exigência de demonstração na forma de laudo, a produção e arquivamento de documentação que apresenta de forma objetiva e precisa a demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição a partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa é ônus da adquirente e constitui requisito indispensável para a dedução da amortização do ágio correspondente. Não basta estimá-lo de forma subjetiva, é preciso determiná-lo e demonstrá-lo, matematicamente, de forma precisa, e arquivar a documentação onde isso é feito, tudo ao tempo em que é feita a aquisição, nunca a posteriori.

Do voto condutor do acórdão, extrai-se o seguinte trecho:

No aspecto temporal, deve a demonstração do ágio por rentabilidade futura ser contemporânea à aquisição da participação societária com ágio, não havendo sentido em se admitir fundamentação da rentabilidade futura a *posteriori*. A determinação do valor econômico-financeiro da participação societária deve preceder a aquisição com ágio, não podendo se sustentar que primeiro se pague o ágio, para que depois se venha a justificá-lo.

Vale trazer à baila o que deixou assentando o então Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no acórdão nº 1102-001.104 (2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, 7 de maio de 2014):

"De início, registre-se que a lei não exige propriamente a produção de um laudo que ateste a rentabilidade futura da coligada ou controlada, senão antes exige uma mera "demonstração" desta rentabilidade futura - a qual, por certo, também se pode materializar em um laudo.

Contudo, a lei exige que essa demonstração seja arquivada como comprovante da escrituração do fundamento do ágio. Escrituração, a qual, aliás, também obrigatoriamente deve indicar o fundamento econômico do ágio, já no momento da aquisição de participação societária.

Analisadas em conjunto essas duas disposições legais obrigatórias, percebe-se claramente que o fundamento econômico do ágio há de ser determinado antes - ou, no máximo, até o momento - da aquisição. Trata-se, ainda, de uma questão de ordem lógica: não faz sentido imaginar que o fundamento econômico determinante para o pagamento de um ágio somente possa ter-se tornado conhecido após a operação de compra. Ora, se somente tornou-se conhecido após a aquisição, não pode ter sido ele o fator determinante para o pagamento ocorrido.

Assim, a prova de que foi a rentabilidade futura a razão do pagamento do ágio incumbe obrigatoriamente à empresa que por ele pagou, e tal prova há de ser feita com documentos contemporâneos aos fatos."

Essas são, em suma, as razões que me levam a negar provimento ao recurso no que tange à dedutibilidade do ágio por rentabilidade futura.

Adição à base de cálculo da CSLL

A recorrente sustenta que, mesmo na hipótese de o ágio ser não dedutível da base de cálculo do IRPJ, essa regra não se aplicaria à CSLL dada a falta de previsão legal expressa. Não haveria norma determinando a adição do ágio amortizado à base de cálculo da contribuição.

Várias são as razões a respaldar entendimento contrário ao da recorrente. A primeira delas é a identidade de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; regra geral afastada apenas nas hipóteses expressamente ressalvadas na lei. Aqui se adotam os fundamentos retirados do voto do ilustre Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, no Acórdão nº 1201-001.462:

A CSLL é originalmente prevista pela Lei nº 7.689/88, que em seu artigo 2º estabelece que a base de cálculo da contribuição será o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

O comando acima aproxima a estrutura da CSLL à do IRPJ, tema bastante discutido desde a criação da contribuição e que, de forma majoritária, tem receptividade na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores.

Na esteira de tais manifestações não podemos olvidar, ainda no plano normativo, o comando exarado pelo artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

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

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

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

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

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

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o lucro líquido ajustado, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (artigos 250 e 510 do Decreto nº 3.000/99).

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

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

(...)

Em nome da coerência e de postulados lógicos fundamentais, ou um objeto guarda identidade com outro ou não guarda. Não existe espaço para manobras ou variações ao sabor do intérprete, vale dizer, a CSLL não pode ser suficientemente parecida com o IRPJ para que se aplique as regras dos tratados e, ao mesmo tempo, suficientemente diferente para que as regras de dedutibilidade sejam distintas.

O valor do raciocínio está na pertinência e coerência com o sistema e não em modulações de acordo com o interesse em jogo e a vontade do intérprete.

Com fulcro nessas razões, nego provimento ao recurso no que se refere à dedução do ágio da base de cálculo da CSLL.

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros sobre a multa proporcional aplicada em lançamento de ofício, esta 1ª Turma Ordinária tem posição firmada, se inclinando pela validade dessa incidência. O fundamento legal estaria no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN.

Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, de modo a abarcar tanto o tributo, quanto a multa.

Nesse mesmo sentido, decidiu esta 1ª Turma Ordinária no Acórdão nº 1301-002.154, cujo ementa, naquilo que diz respeito ao ponto a aqui tratado, tem a seguinte redação:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário

corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Sobre a matéria, o eminente Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto proferiu o seguinte voto:

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago

integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1ª A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3ª A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício

proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada

com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no caput aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumprido esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso,

para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

Portanto, com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no que se refere as seguintes matérias:

- a) ágio relativo às empresas Cardet Holding S/A, Caux Participações Ltda., Varanasi Administração de Bens S/A, Open Concept Serviços Ltda. e Tivit Investimentos;
- b) falta de adição à base de cálculo da CSLL dos valores referentes à parcela dos ágios amortizados; e
- c) incidência de juros de mora sobre a multa.

No mais, acompanho o voto da ilustre Relatora.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior