ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13864.720171/2015-25

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 13864.720171/2015-25 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **1301-003.284 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 14 de agosto de 2018 |
| **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: 2009, 2010

**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.

**QUESTÃO DE ORDEM. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 24 DA LINDB. APLICABILIDADE.**

A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa.

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%, cancelar a exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2009 em razão da decadência 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, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por dar provimento parcial ao recurso para afastar somente 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% e cancelar a exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2009 em razão da decadência, vencido o Conselheiro Nelso

Kichel que votou por manter a multa de 150%, e, tendo sido vencido nesse ponto, acompanhou os demais conselheiros em relação à decadência; (b) por maioria de votos, cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel 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, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto. Em votação separada, o colegiado, por maioria de votos, entendeu não ser aplicável o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, vencida a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto que, sem adentrar na existência, ou não, de jurisprudência majoritária, entendeu, em tese, ser aplicável esse dispositivo legal. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(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 Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

**TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A.,** já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (SP) - DRJ/POA, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo e manteve os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendários de 2009 e 2010, mais a multa qualificada de 150% e juros de mora, bem como multa isolada sobre as bases estimadas, no valor total de R$69.077.483,80.

**Do Lançamento**

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL (e-fls. 458 e ss), cumulados de juros e multas qualificada 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), nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (e-fls. 441 e ss), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

> *O presente processo tem por foco complementar trabalho fiscal anterior.*
> *No processo 13864.720085/2013-51, houve a lavratura de auto de infração através do qual foi exigido o recolhimento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em função da simulação e da fraude verificadas em operações societárias com a finalidade da geração de ágio e a consequente dedução desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No lançamento antes referido houve a exigência dos tributos devidos em função das deduções (amortizações) operadas em relação ao ano-calendário 2008. O atual processo toma por foco as deduções operadas em relação aos anos-calendário 2009 e 2010. A questão, portanto, é essencialmente a mesma versada no processo 13864.720085/2013-51. O lançamento objeto do processo 13864.720085/2013-51 teve sua impugnação apreciada pela 15ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto. O julgamento foi veiculado pelo acórdão 14-45.188, adotado em 26 de setembro de 2013. A impugnação foi julgada improcedente, redundando na manutenção do crédito tributário lançado. Presentemente, o processo está no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para fins de apreciação do recurso voluntário.*
> *As infrações dizem respeito à dedução (amortização) de ágio por rentabilidade futura que seria irregular. Tal ágio não é decorrente de uma única operação, mas de várias. Por esse motivo, a fiscalização identificou os ágios em razão da sua origem. Fez isso relativamente ao processo 13864.720085/2013-51 (fl. 441) e ao presente processo (fl. 443). A denominação adotada (Cardet, Caux, Varanasi, Tivit Investimentos, Lents e Open) diz respeito ao nome das sociedades onde gerados os ágios mais tarde*

*objeto de amortização pelo interessado. Passo ao resumo das operações societárias através das quais os ágios foram gerados.*

***Cardet/Caux***

*Em 1998, houve a constituição da sociedade Telefutura Centrais de Atendimento S/A (Telefutura), uma entidade especializada em Contact Center. Os sócios da Telefutura eram Cássio Varella Motta, Luiz Roberto Novaes Mattar, José Carlos Macedo dos Santos e Eraldo Dante de Paola. Essa sociedade atingiu, em 2004, um faturamento da ordem de R$ 113.000.000,00. Nessa época, os sócios da Telefutura eram BancBoston Investments Telefutura Holdings (26% do capital total), Cássio Varella Motta (17% do capital total), José Carlos Macedo dos Santos (17% do capital total), Lit Telet Ltd., sociedade sediada nas Ilhas Virgens Norte-Americanas (23% do capital total) e Luiz Roberto Novaes Mattar (17% do capital total).*

*Em 2005, foram criadas as sociedades Cardet Holdings S/A (Cardet - 10/02/2005) e Caux Participações Ltda. (Caux - 03/01/2005). O capital social inicial das sociedades foi de R$ 100,00. Logo adiante, Lit Telet Ltd. assume o controle acionário de Cardet e Luiz Roberto Novaes Mattar e Eraldo Dante de Paola assumem o controle acionário de Caux. Posteriormente, em dezembro de 2005 e janeiro de 2006, o capital social da Cardet e da Caux é aumentado mediante a conferência de ações da Telefutura. Essa a origem dos ágios registrados nas sociedades Cardet, que restou com 17% das ações da Telefutura, e Caux, que restou com 9% das ações da Telefutura. As ações adquiridas eram, anteriormente, de propriedade do sócio BancBoston Investments Telefutura Holdings. Finalmente, em maio de 2006, a Telefutura incorporou a Cardet e a Caux, passando a deduzir os ágios gerados quando da conferência das ações da própria Telefutura em aumento do capital social da Cardet e da Caux.*

*A fiscalização aponta inadequação do laudo de avaliação, uma vez que emitido posteriormente (3 meses após) às operações de compra e venda das participações que teriam dado azo aos ágios. Não bastasse isso, a metodologia utilizada na avaliação das referidas participações contempla critérios que não se coadunam com a identificação da perspectiva de rentabilidade futura, como o valor de "intangíveis, como marca, carteira de clientes, carteira de produtos e participação de mercado".*

*Quanto à possibilidade da dedução fiscal do ágio, a autoridade fiscal indica que são duas as pessoas que podem usufruir do benefício: aquele que adquire o investimento pagando ágio em função da rentabilidade futura e depois incorpora a investida ou a investida que incorpora o investidor que pagou o ágio em função da rentabilidade futura. No caso dos autos, a investida (Telefutura) incorporou os investidores (Cardet e Caux), tendo sido a investida mais adiante incorporada pela impugnante. Dessa forma, o impugnante, terceiro na relação em que gerado o ágio, não faria jus ao benefício previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.*

*Por fim, a fiscalização alega que a operação na qual gerado o ágio não tinha substância econômica. Os agentes envolvidos pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

*Houve a utilização de empresas veículo em operações societárias sequenciais ocorridas em curto espaço de tempo (quatro meses ao todo).*

*Desrespeitado, portanto, o princípio contábil internacional denominado "arm's length", que determina a valoração das operações segundo negociação de livre comércio, envolvendo partes independentes. Ademais, o propósito negocial explicitado pelas partes diz respeito, exclusivamente, ao benefício fiscal obtido, consoante apontado na ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada pela Telefutura em 2 de maio de 2006. Repriso trecho:*

*"...as administrações das partes entendem que a incorporação da Cardet e da Caux, pela Telefutura, com a consequente extinção das incorporadas, justifica-se na medida em que permitirá a melhora do fluxo de caixa da Telefutura, resultante do benefício fiscal gerado pela amortização do ágio pago quando da aquisição das ações de emissão da Telefutura registrado na Cardet Caux..."*

***Varanasi***

*Em 29 e 30 de junho de 2006, a sociedade Varanasi Administração de Bens S/A (Varanasi) adquiriu 27,76673% do capital social da Telefutura. O valor pago foi de R$ 25.057.153,70. O contribuinte alicerçou o registro de ágio em laudo de avaliação emitido pela KPMG Corporate Finance Ltda. em 30 de setembro de 2007.*

*Quando da avaliação, a empresa avaliadora informou que a Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S/A (Tivit) detinha um investimento na Varanasi e que a Varanasi havia adquirido uma participação na Tivit Atendimentos Telefônicos S/A (TAT).*

*Em realidade, a Varanasi adquiriu uma participação na Telefutura em 2006. Mais adiante (maio de 2007), os sócios da Telefutura transferiram suas participações para a TAT. A TAT, então, incorporou a Telefutura, a sociedade operacional, aquela que desenvolvia as atividades de Contact Center. Em dezembro de 2007, a TAT incorporou a Varanasi. Em dezembro de 2008, a TAT modificou sua razão social para Tivit. Por esse motivo, a hoje Tivit amortiza os ágios Cardet/Caux e o ágio ora explicitado (Varanasi).*

*O laudo da operação Varanasi apontou que o valor da TAT em função do investimento detido perante a Telefutura, a sociedade operacional. Essa avaliação se deu em setembro de 2007, tendo em vista estimativa lastreada no fluxo de caixa descontado, e concluiu que o valor da Telefutura seria de R$ 180.430.000,00 em 30 de junho de 2006. O balancete da Telefutura apontava um patrimônio líquido de R$ 19.507.095,01 em 30 de junho de 2006. O valor registrado a título de ágio equivaleu a R$ 19.640.671,30. Confira-se o cálculo da conformidade do valor do ágio, lembrando que a participação societária adquirida dizia respeito a 27,76673 % do capital total da investida:*

| | |
|---|---|
| Valor do PL da Telefutura em 30/6/2006 | R$ 19.507.095,01 |
| Valor de PL da aquisição (27,76673 % do CT) | R$ 5.416.482,40 (a) |
| Valor da Telefutura em 30/6/2006 (laudo) | R$ 180.430.000,00 |
| Valor do investimento segundo o laudo (27,76673 % do CT) | R$ 50.099.510,94 (b) |

*Como o valor registrado do ágio (R$ 19.640.671,30) restou inferior àquele que poderia ter sido adotado ((b) – (a) = R$ 44.683.028,54), o contribuinte considerou estar comprovado o cabimento do registro do referido ágio.*
*A fiscalização entendeu que o laudo de avaliação seria inexistente, uma vez que posterior à compra do investimento e ao registro do ágio, bem como por dizer respeito à TAT e não à Telefutura. Não haveria prova, também, de que a aquisição teria sido realizada em função de expectativa de rentabilidade futura.*
*Dessa forma, não seria possível a dedutibilidade fiscal do ágio pela Tivit.*
*O ágio em questão teria sido transferido à Tivit em razão de uma série de incorporações.*
*Inicialmente a Telefutura foi incorporada pela TAT. Posteriormente, a TAT incorporou a Varanasi. Dessa forma, o ágio, que foi inicialmente registrado na Varanasi em função de investimento na Telefutura, tem contestada sua dedução pela Tivit.*
*A fiscalização aponta desconformidade da dedução com a lei fiscal. A Tivit não poderia deduzir o ágio, uma vez que não foi nem investida nem investidora no negócio em que gerado o ágio. Não bastasse isso, o ágio em questão não teria substância econômica, uma vez que gerado internamente ao grupo econômico em operações envolvendo partes relacionadas. Apontou, inclusive, a ligação de administrador da Varanasi com a Telefutura, uma vez que essa administrador seria conselheiro da Telefutura. Desrespeitado, portanto, o princípio contábil internacional denominado "arm's length", que determina a valoração das operações segundo negociação de livre comércio, envolvendo partes independentes. Além disso, teria sido utilizada empresa veículo e os atos societários teriam ocorrido em curto espaço de tempo.*
***Lents***
*A sociedade Lents Administradora de Cartões de Crédito Ltda. foi constituída em 5 de janeiro de 2005. O capital social era, então, de R$ 100,00. Em maio daquele ano, os sócios originais IBI Administradora e Promotora Ltda. e IBI Participações Ltda. aumentaram o capital da sociedade para R$ 7.184.696,00. Ainda em julho de 2005, a sociedade passou por alteração da sua denominação e do seu quadro social. A denominação mudou para Lents Serviço de Teleatendimento a Clientes Ltda. (Lents). Os sócios passaram a ser Softway Contact Center Serviços de Teleatendimento a Clientes S/A (Softway - R$ 7.184.695,00) e Angra dos Reis Ltda. (Angra - R$ 1,00). Em janeiro de 2006, a Lents foi incorporada pela Softway. O laudo de avaliação que embasou a operação societária continha a seguinte conclusão:*

Após os cálculos necessários, apuramos que o valor contábil da empresa LENTS SERVIÇOS DE TELEATENDIMENTO A CLIENTES LTDA. parcela correspondente à conta investimento em coligadas e controladas do ativo da SOFTWAY CONTACT CENTER SERVIÇOS DE TELEATENDIMENTO A CLIENTES S.A., em 31/DEZ/2005, é de r$ 6.829.991,41 (seis milhões, oitocentos e vinte e nove mil, novecentos e noventa e um reais e quarenta e um centavos), valor que é desdobrado em R$ 6.487.973,29(seis milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil, novecentos e setenta e três reais e vinte e nove centavos) referentes ao valor de equivalência patrimonial e R$ 342.018,12 (trezentos e quarenta e dois mil, dezoito reais e doze centavos) referentes ao total do valor de ágio com base em rentabilidade futura.

*Em 2007, a sociedade Tivit Investimentos S/A adquiriu participações no capital social da Softway (43,96% de forma direta e 56,04% de forma indireta por via da aquisição da integralidade das quotas da Angra). Nessa operação teria sido gerado o ágio "Tivit Investimentos" que será mais adiante tratado. Posteriormente, a Tivit Investimentos S/A e a Angra são incorporadas pela Softway. Depois, a Softway é incorporada pela TAT. A TAT, mais adiante mudou sua denominação para Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S/A., o interessado no presente processo. O ágio ora em pauta é aquele referido no laudo acima (R$ 342.018,12).*

*A motivação fiscal para a glosa da amortização do ágio "Lents" foi a falta da comprovação da origem do ágio. Os elementos juntados aos autos pelo contribuinte contemplam laudo de avaliação que refere a existência pretérita do ágio, mas não o justifica. A fiscalização informa ter intimado o interessado por diversas vezes para que fosse apresentada "documentação comprobatória da sua origem, do seu custo e, quanto à sua amortização, da condição de despesa dedutível" (fl. 1.486 do processo administrativo nº 13864.720085/2013-51). Por tal motivo, a amortização foi glosada por falta de comprovação do seu cabimento, tendo em vista, em especial, os termos do art. 264, § 3º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999). A fiscalização contesta, também, o direito de amortização do ágio em função da posterior incorporação da Softway pela impugnante.*

***Open***

*Em maio de 2008, a TAT, antiga denominação do interessado, efetuou a compra da sociedade Open Concept Serviços Ltda. (OCS). A sociedade alienada pertenceu, anteriormente, a pessoas físicas que a controlavam originariamente. A OCS detinha a integralidade das quotas do capital social da Open Concept Tecnologia em Informática Ltda. (OCT). O valor pago na aquisição foi de R$ 2.515.254,00.*

*Após a compra, a sociedade adquirida registrou em sua escrita provisão para contingências no valor de R$ 10.579.643,06. Esse lançamento fez com que o patrimônio líquido da referida sociedade passasse a ter valor negativo. O adquirente, "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". Assim, o valor pago na aquisição restou todo considerado como ágio por rentabilidade futura.*

*A provisão para contingências teria sido registrada em função de riscos identificados no curso do processo de aquisição, em especial como*

*decorrência de relações trabalhistas. O interessado foi intimado a apresentar os documentos que deram alicerce ao lançamento contábil (laudos, pareceres etc). Depois de mais de uma intimação, o contribuinte apresentou laudo de auditores que concluiu ser o patrimônio líquido da sociedade adquirida negativo em R$ 8.727.098,20, mas esse documento não tratou da provisão para contingências ou da sua fundamentação. Mais adiante, o interessado esclareceu que os riscos que fundamentaram o lançamento contábil da provisão para contingências não se concretizaram, motivo pelo qual a provisão foi revertida.*

*Não bastasse isso, o interessado não conseguiu comprovar a existência de empréstimo da OCS em favor da OCT. Referido empréstimo foi objeto de provisão para perdas por parte da OCS, aumentando ainda mais o patrimônio líquido negativo da OCS, fato econômico que deu azo ao registro do ágio pela investidora interessada. O lançamento dessa provisão para perdas também se deu próximo à alienação da OCS para a interessada, conduzindo a fiscalização a concluir que "o PL da OC Serviços foi artificialmente levado a valor negativo, às vésperas da sua aquisição pela Fiscalizada, para gerar ágio nessa aquisição."*

*Expurgados os efeitos das provisões acima noticiadas, não haveria qualquer ágio na operação.*

*Em junho de 2008, a TAT incorporou a OCS e a OCT. Dessa forma, a incorporadora passou a amortizar o ágio pretensamente gerado na aquisição da OCS. Tal ágio restou, no entender da fiscalização, como não comprovado, razão pela qual houve a glosa da respectiva amortização.*

***Tivit Investimentos***

*Consoante anteriormente referido, em 20 de julho de 2007, a sociedade Tivit Investimentos S/A adquiriu participações no capital social da Softway (43,96% de forma direta e 56,04% de forma indireta por via da aquisição da integralidade das quotas da Angra).*

*Nessa operação teria sido gerado o ágio "Tivit Investimentos". Posteriormente, a Softway incorporou a Angra. Depois, a Softway incorporou a Tivit Investimentos S/A. A TAT, então, passou a deter a integralidade das ações da Softway. E, junho de 2008, a TAT, que mais adiante mudou sua denominação para Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S/A., o interessado no presente processo, incorporou a Softway. Por tal motivo, o interessado passou a amortizar o ágio "Tivit Investimentos", gerado quando da aquisição do controle da Softway.*

*O valor pago em função da aquisição do controle societário da Softway foi de R$ 91.553.132,00.*

*As demonstrações financeiras da Softway apontavam, em 31 de dezembro de 2006, um patrimônio líquido positivo de R$ 16.339.599,99. Seis meses mais tarde, quando da sua aquisição pela Tivit Investimentos S/A, as demonstrações financeiras da Softway passaram a registrar um patrimônio líquido negativo. Tal fato foi uma decorrência de diversos lançamentos a débito na conta "Lucros Acumulados", em especial um, no valor de R$14.379.000,00, relativo a provisão para contingências. A fiscalização apontou, então, a seguinte oscilação no valor do patrimônio líquido da investida Softway no curso do tempo. Confira-se:*

| Data | Valor do Patrimônio Líquido |
|---|---|
| 31/12/2006 | R$ 16.339.599,99 |
| 07/2007 | R$ -2.540.274,21 |
| 1°/6/2008 | R$ 86.064.667,56 |

*A provisão acima referida seria uma decorrência de riscos trabalhistas. O interessado foi intimado a apresentar os documentos que deram alicerce ao lançamento (laudos, pareceres etc). Apresentou, tal qual no caso da Open, laudo de avaliação do patrimônio líquido da Softway em 1º de junho de 2008, indicando um valor de R$ 86.064.667,56. Esse laudo não faz referência à provisão para contingências. O interessado não apresentou os cálculos dos valores provisionados. Referiu, entretanto, que já havia arcado com R$ 6.000.000,00 relativamente a questões trabalhistas da Softway e que haveria perspectiva de gastar outros R$2.500.000,00. Apresentou, posteriormente, relatórios que não faziam menção ao cálculo da provisão e continham dados relativos à Lents e outras sociedades. Mais uma vez instado a apresentar os cálculos, apresentou resumo de pagamentos efetuados e valores em aberto. A fiscalização considerou não ter sido comprovado o lançamento atinente à provisão para contingências. Dessa forma, não teria existido o alegado patrimônio líquido negativo. Por via de consequência, não estaria comprovado o valor ágio.*

*As demonstrações financeiras da Angra apontavam, em 31 de dezembro de 2006, um patrimônio líquido positivo de R$ 25.713.613,17. Seis meses mais tarde, quando da sua aquisição pela Tivit Investimentos S/A, as demonstrações financeiras da Angra passaram a registrar um patrimônio líquido negativo (R$ -3.975.624,47). Tal fato foi uma decorrência de provisão para perdas com investimentos, equivalência patrimonial e despesas com amortização de ágio. O resultado da equivalência patrimonial e a provisão para perdas com investimento são uma decorrência direta das provisões registradas na Softway, que conduziram o patrimônio líquido a valor negativo. Quanto ao ágio, ele teria sido apurado quando aquisição da participação na Softway pela Angra, fato ocorrido em 2000. No que diz respeito ao fundamento econômico desse ágio, o interessado informou que "não identificamos o laudo de motivação econômica quando da constituição do ágio". Para a fiscalização, esse ágio deveria ter sido todo integralmente levado ao resultado quando da operação de compra da participação societária, tendo em vista os termos do art. 14, parágrafo 5º, da Instrução Normativa nº 247, de 27 de março de 1996, adotada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Essa amortização só ocorreu em 30 de junho de 2007, conduzindo a fiscalização à seguinte conclusão:*

*"Tal fato só vem a comprovar que a integral amortização do ágio às vésperas da aquisição da Angra dos Reis Ltda. pela Tivit Investimentos S/A foi artificialmente realizada para que, quando dessa aquisição, em 30/06/07, o patrimônio líquido da Angra dos Reis Ltda., que até 31/12/06 (conforme item 17.2.6.2.2), era positivo em R$ 25.713.613,17, com lucros acumulados de R$ 4.736.768,89, passasse a ser negativo, em decorrência de um prejuízo artificial no primeiro semestre de 07."*

*Diante desses elementos, a fiscalização recalculou o ágio verificado quando da aquisição da Softway pela Tivit Investimentos S/A Confira-se o cálculo então efetuado:*

**17.2.6.3. RECÁLCULO DO VALOR DO ÁGIO**

17.2.6.3.1. Por fim, refazendo-se o demonstrativo do ágio na aquisição da Softway Contact Center e Angra dos Reis (item 17.2.6.2.1- DOC. 14 anexo à resposta ao Termo Fiscal de Reintimação 338/10-08) com o valor obtido nos itens 17.2.6.1.6.12 e 17.2.6.2.19, temos:

| | |
|---|---|
| PL da investida Softway em 30/06/07 (já considerado o resultado do período) | 11.828.725,79 |
| Percentual de participação da Tivit Investimentos | 43,96% |
| **PL da Softway em 30/06/07 para apuração do ágio** | **5.199.907,85** |
| PL da investida Angra dos Reis em 30/06/07 | 20.633.700,22 |
| Percentual de participação da Tivit Investimentos | 100% |
| **PL da Angra dos Reis em 30/06/07 para apuração do ágio** | **20.633.700,22** |
| **PL da Softway e da Angra dos Reis para apuração do ágio** | **25.833.608,07** |
| **Valor investido pela Tivit Investimentos** | **91.553.132,00** |
| **Ajuste ref. distribuição de lucro Softway** | **1.978.200,00** |
| **Ágio apurado na aquisição** | **67.697.723,93** |

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.

*Quanto à fundamentação econômica do ágio, a fiscalização contesta a validade do laudo de avaliação apresentado. O laudo apresentado foi emitido em 30 de setembro de 2007. A operação de aquisição do investimento foi efetuada em 20 de julho de 2007. O laudo, então, não serviu de subsídio para a operação de compra. Teria o propósito, consoante indicado no documento, de fundamentar o ágio para fins fiscais. Além disso, o documento não se dirigia à investidora (Tivit Investimentos S/A), mas à TAT, que mais adiante mudou sua denominação para Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S/A., o interessado no presente processo. O laudo apresentado não serviria para comprovar a fundamentação econômica do ágio.*

*Não bastasse isso, a amortização do ágio, caso comprovado e fundamentado, não seria viável fiscalmente, pois a dedução somente seria possível, segundo os termos da lei tributária, pela sociedade incorporadora (Softway) daquela que detinha o ágio (Tivit Investimentos S/A). No caso dos autos teria ocorrido uma outra incorporação, da Softway pela TAT (hoje interessada). Isso inviabilizaria a dedução.*

*Mesmo que houvesse a possibilidade da dedução, a fiscalização aponta a irregularidade na operações societárias realizadas para que o ágio fosse deduzido pela interessada. Indica que as operações foram realizadas entre pessoas ligadas e em datas próximas. Conclui que as operações não tiveram*

*propósito negocial ou substrato econômico, tendo sido realizadas com abuso de direito. A única finalidade das referidas operações teria sido a dedução do ágio para fins fiscais.*
*Esse o resumo das infrações identificadas pela fiscalização.*
*Quanto aos valores glosados, reproduzo trecho do Termo de Verificação Fiscal 372/15 (fl. 445):*

| DENOMINAÇÃO DO ÁGIO | VALORES DEDUZIDOS | | | VALORES GLOSADOS | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2009 | 01/01 a 31/08/10 | 01/09 a 31/12/10 | 2009 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA CSLL | 01/01 a 31/08/10 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA CSLL | 01/09 a 31/12/10 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA CSLL |
| CARDET | 2.061.308,02 | 1.374.205,36 | 687.102,68 | 2.061.308,02 | 1.374.205,36 | 687.102,68 |
| CAUX | 817.969,30 | 545.312,88 | 272.656,44 | 817.969,30 | 545.312,88 | 272.656,44 |
| VARANASI | 3.928,134.26 | 2.618.756,16 | 1.309.378,08 | 3.928,134.26 | 2.618.756,16 | 1.309.378,08 |
| TIVIT INVEST./ SFT | 18.310.626,40 | 12.207.084,24 | 6.103.542,12 | 18.310.626,40 | 12.207.084,24 | 6.103.542,12 |
| LENTS | 68.403,62 | 39.902,11 | 0,00 | 68.403,62 | 39.902,11 | 0,00 |
| OPEN | 503.050,80 | 335.367,20 | 167.683,60 | 503.050,80 | 335.367,20 | 167.683,60 |
| **TOTAL** | **25.689.492,40** | **17.120.627,95** | **8.540.362,92** | **25.689.492,40** | **17.120.627,95** | **8.540.362,92** |

*A penalidade aplicada em função das glosas acima retratadas foi a multa qualificada, de 150% (fls. 459, 462, 464, 466 e 472, para o IRPJ, e fls. 476, 478, 479, 480 e 486 para a CSLL). A fiscalização considerou que o comportamento da interessada configurou a prática da simulação. Dessa forma, o contribuinte teria agido consoante disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Por tal motivo, houve a aplicação da regra insculpida no artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de julho de 2007.*
*Além disso, houve a exigência da multa isolada (50%) em razão da falta ou insuficiência do pagamento das estimativas de IRPJ (fls. 459, 460, 467 e 468) e CSLL (476, 477, 481 e 482) decorrentes das dedução indevida do ágio.*
*O lançamento foi cientificado ao contribuinte no dia 8 de dezembro de 2015 (fl. 492).*

Em 23 de dezembro de 2015, o interessado apresentou impugnação ao lançamento (fl. 497).

***Preliminar***
*Preliminarmente, o impugnante reclama da utilização de elementos atinentes a outro processo (13864.720085/2013-51) para a efetivação do presente lançamento.*
*Diz que são processos autônomos que demandam fundamentação e análise próprias. Afirma que o único procedimento de fiscalização adotado foi a verificação da continuidade da dedução do ágio e a sua quantificação. Entende que a autoridade fiscal agiu de forma desidiosa. Dessa forma, requer o cancelamento da exigência em função de afronta ao artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, mais especificamente por falta de descrição do fato e determinação da exigência. Segundo argumenta, o Termo de Verificação Fiscal dos autos não expõe os motivos ou fundamentos que*

*conduziram ao não-reconhecimento dos ágios, vício insanável que torna o lançamento nulo.*
*Após a preliminar, o contribuinte envereda pelos fundamentos da autuação constante do processo 13864.720085/2013-51 em defesa que se estende por 206 folhas. Passo a tratar dessa reclamação.*
*Inicialmente, o impugnante resume as acusações das quais é objeto.*
*Repriso em nome da objetividade:*
*"Com efeito, conforme se verifica do exposto no Termo de Verificação Fiscal prolatado nos autos do processo administrativo nº 13864.720085/2013-51 (Doc. 3), foram imputadas infrações à Impugnante em razão do aproveitamento, supostamente indevido, de despesas com amortização de ágio gerado em cinco operações societárias distintas, a seguir enumeradas:*
*(I) Amortização supostamente indevida dos ágios pagos na aquisição da Telefutura Centrais de Atendimento S/A ("TCA") pela Cardet Holding S/A (aquisição de 17% da companhia) e pela Caux Participações Ltda. (aquisição de 9% da companhia), com base nas seguintes alegações:*
*a) Supostas irregularidades no laudo de avaliação da KPMG, isto porque, conforme afirma a Fiscalização, (i) este laudo teria sido preparado em 30/03/2006, três meses depois da aquisição da TCA pela Cardet e pela Caux, que se deu em 27/12/2005 (item 13.8.4 do TVF), (ii) não teria se baseado em expectativa de rentabilidade futura (itens 13.8.7 a 13.8.8 do TVF) e (iii) não discrimina os intangíveis e bens do ativo da empresa incorporada (itens 13.8.9 do TVF).*
*b) Transferência do ágio, supostamente sem amparo legal, da Cardet e da Caux para a impugnante. A Fiscalização alega que o direito à amortização dos ágios registrados pela Cardet e pela Caux surgiu com a incorporação reversa destas empresas pela antiga TCA. Porém, não haveria previsão legal para a continuidade da amortização destas ágios pela Impugnante quando esta incorpora a TCA (itens 13.9.7 a 13.9.12);*
*c) Ágio interno. Os sócios da Cardet (Lit Tele – Paulo Henrique de Oliveira Santos e Naldilei Zumpano) e da Caux (Luiz Roberto Novaes Mattar e Eraldo Dante de Paola) no momento da aquisição das ações da Telefutura eram também acionistas e diretores da Telefutura (itens 13.11.3,* a *e 13.11.4 do TVF);*
*d) Empresa veículo. Afirma a fiscalização que as empresas Cardet e Caux seriam empresas sem atividade operacional, e que teriam sido constituídas apenas com o objetivo de obter economia fiscal (itens 13.11.3,* b*, 13.11.8 e 13.11.12 do TVF);*
*e) Ausência de propósito negocial. O agente fiscal alega que o próprio "Instrumento de Justificação e Protocolo de Incorporação" das empresas Cardet e Caux pela Telefutura mencionam que a operação foi realizada para efeito de aproveitamento do benefício fiscal gerado pela amortização do ágio (item 13.11.3,* c*, 13.11.9 a 13.11.11 e 13.11.13 do TVF);*
*(II) Amortização supostamente indevida do ágio pago na aquisição da "TCA" pela Varanasi Administração de Bens S/A, com base nas seguintes alegações:*
*a) Supostas irregularidades no laudo de avaliação. De acordo com a Fiscalização o laudo de avaliação apresentado pela Impugnante não seria hábil a demonstrar a rentabilidade futura da TCA, pois (i) referia-se à Tivit (antiga TAT) e não à empresa adquirida (TCA), e (ii) foi elaborado KPMG em 09/2007, ou seja, 1 ano e 3 meses após a data de aquisição das ações da TCA, ocasião em que esta sociedade já havia sido incorporada pela Tivit (itens 14.7.4 a 14.7. 7 e 14.7.12 do TVF);*
*b) Transferência do ágio, supostamente sem amparo legal, da Varanasi para a Tivit (antiga TAT - Impugnante). A Fiscalização alega que o direito à amortização do ágio registrado pela Varanasi surgiria com a incorporação reversa desta empresa pela antiga TCA. Porém, não haveria previsão legal*

*para a continuidade da amortização deste ágio na hipótese de incorporação da Varanasi pela Impugnante (antiga TAT) (itens 14.8.4 a 14.810 do TVF);*
*c) Ágio Interno. Segundo a Fiscalização, o ágio teria sido gerado entre empresas do mesmo grupo econômico, não independentes (itens 14.10.2 a 14.10.5 do TVF);*
*d) Empresa veículo. Ademais, afirma a Fiscalização que a Varanasi seria uma empresa adquirida apenas com o objetivo de obter economia fiscal (itens 14.10.2, b,e 14.10.7 do TVF);*
*e) Ausência de propósito negocial ou substância econômica. Por fim, entendeu a Fiscalização que a operação teria sido realizada com o objeto único de aproveitamento do benefício fiscal gerado pela amortização do ágio, sem substância econômica ou propósito negocial (itens 14.10.2, 14.10.11 a 14.10.15 do TVF).*
*(III) Amortização indevida do ágio apurado na aquisição da Lents Administradora de Cartões de Crédito Ltda. pela Softway Contact Center e Promotora Ltda..*
*a) Transferência do ágio registrado na Softway para a Impugnante, sem amparo legal. A Fiscalização alega que o direito à amortização do ágio registrado pela Lents surgiria com a incorporação desta empresa pela Softway. Porém, não haveria previsão legal para a continuidade da amortização deste ágio na hipótese de incorporação da Softway pela Impugnante (antiga TAT) (itens 15.7 a 15.13 do TVF);*
*b) Ausência de documentação hábil a justificar o ágio. Afirma a Autoridade Fiscal que a Impugnante não teria apresentado documentação hábil a justificar o ágio e o pagamento deste ágio apurado por ocasião da aquisição da Lents pela Softway (itens 15.17 a 15.20 do TVF).*
*(III) Amortização indevida do ágio apurado na aquisição da Open Concept Serviços (empresa com patrimônio líquido negativo) pela Tivit Atendimentos Telefônicos S/A (TAT).*
*a) Estorno das provisões (PL Negativo). Entendeu a Fiscalização que a constituição das provisões para contingências (R$ 10.107.203,06) e para perdas em controladas (R$ 2.225.544,44) não teriam sido comprovadas e justificadas pela Impugnante, e concluiu que teriam sido constituídas de forma artificial para reduzir o patrimônio líquido da Open antes de sua aquisição e, com isso, gerar um ágio artificial nesta aquisição (itens 16.4.11 e seguintes do TVF);*
*b) Supostas irregularidades no laudo de avaliação, o laudo somente foi preparado em 10/07/2008, ou seja, mais de 2 meses após a data de aquisição das ações da OC Serviços pela TAT, ademais, referido laudo não fez menção às provisões que reduziram o patrimônio líquido da Open, motivo pelo qual este documento não seria apto a demonstrar a expectativa de rentabilidade futura da empresa incorporada (itens 16.4.15.3.2.6, 16.4.15.2.3.7, e 16.5.6 a 16.5.7 do TVF).*
*(V) Amortização indevida dos ágios apurados quando da aquisição da Softway peia Tivit Investimentos.*
*a) Estorno das provisões (PL Negativo). Também com relação a essa operação, afirmou a Autoridade Fiscal que as provisões para contingências, no valor de R$ 14.379.000,00, e para perdas com investimentos, no valor de R$ 1.423.569,67, bem como a equivalência patrimonial negativa registrada pela Angra (R$ 9.156.393,94) teriam sido criadas artificialmente para*

*reduzir o patrimônio líquido após a aquisição, e, com isso, gerar o ágio (itens 17.2.6.1.6.11 e 17.2.6.2.1 a 17.2.7 do TVF);*
*b) Ausência de fundamento econômico. Quanto às despesas com a amortização de ágio (R$ 16.557.254,98), a fiscalização considerou comprovada a origem e o valor do ágio (aporte de capital pela Búzios LP.), mas não o seu fundamento econômico (itens 17.2.6.2.15 e 17.2.6.2.15.1 do TVF);*
*c) Supostas irregularidades no laudo de avaliação. Apesar de ter reconhecido um ágio de R$ 67.697.723,93, a Fiscalização considerou que o seu fundamento econômico não estaria comprovado, eis que (i) o laudo de avaliação foi direcionado à Tivit Terceirização (Impugnante) e não à Tivit Investimentos; (ii) foi elaborado após a aquisição, e (iii) declara expressamente que o seu objetivo é justificar o ágio registrado na aquisição de investimento, para fins fiscais (itens 17.3.3.1 a 17.3.3.4 do TVF);*
*d) Transferência do Ágio. Neste ponto, a Autoridade Fiscal ainda questiona a transferência do ágio, pois o ágio teria se tornado dedutível na incorporação da Tivit Investimentos pela Softway, sendo que, na incorporação da Softway pela Tivit (Impugnante), o ágio não seria mais dedutível (itens 17.4.4 a 17.4.7 do TVF);*
*e) Partes relacionadas (falta de propósito negocial). Por fim, a Autoridade Fiscal ainda questiona o relacionamento existente entre as empresas, por meio do Sr. Luiz Roberto Novaes Mattar e do Sr. José João Trigo , que exercia funções nas empresas envolvidas (itens 17.4.9.2 a 17.4.9.5 do TVF).*
*Contudo, conforme se passará a demonstrar, ainda que não possam representar fundamentação para o presente lançamento, posto que sequer constam do Termo de Verificação Fiscal expedido nestes autos, as razões acima, provenientes do TVF que originou o PAF n° 13864.720085/2013-51, não merecem prosperar, devendo ser restabelecida a dedutibilidade das despesas incorridas pela Impugnante na amortização dos citado ágios, com a consequente exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário de 2009 e 2010."*

Esse o resumo da acusação muito bem preparado pelo impugnante.

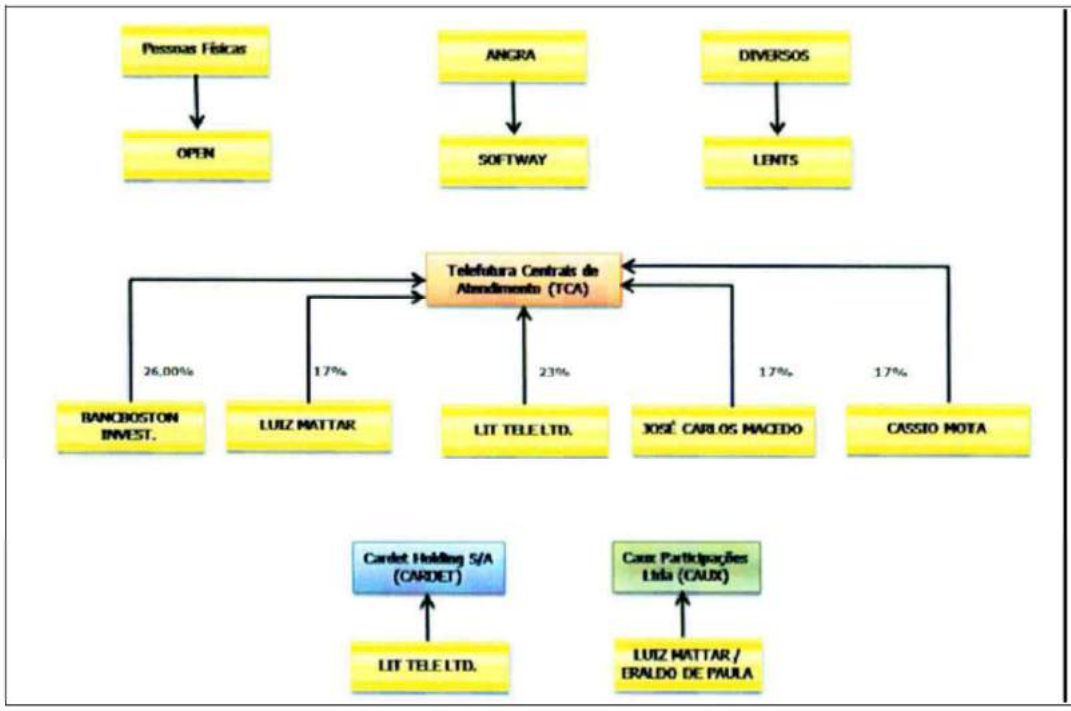
Após, o impugnante esmiuça as operações societárias realizadas, procurando mostrar as finalidades econômicas, de concorrência e de desenvolvimento, entre outras, da reestruturação por ele efetivada. Conclui pela existência de farta motivação extrafiscal, o que torna válida a amortização do ágio, bem como pela inviabilidade do lançamento em razão da preclusão e da decadência. Repriso, em busca da celeridade, trechos da impugnação:

*"- 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, consequentemente, aumentar seu potencial de competitividade;*
*- todas as operações societárias que acarretaram aproveitamento dos ágios pela Impugnante 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*

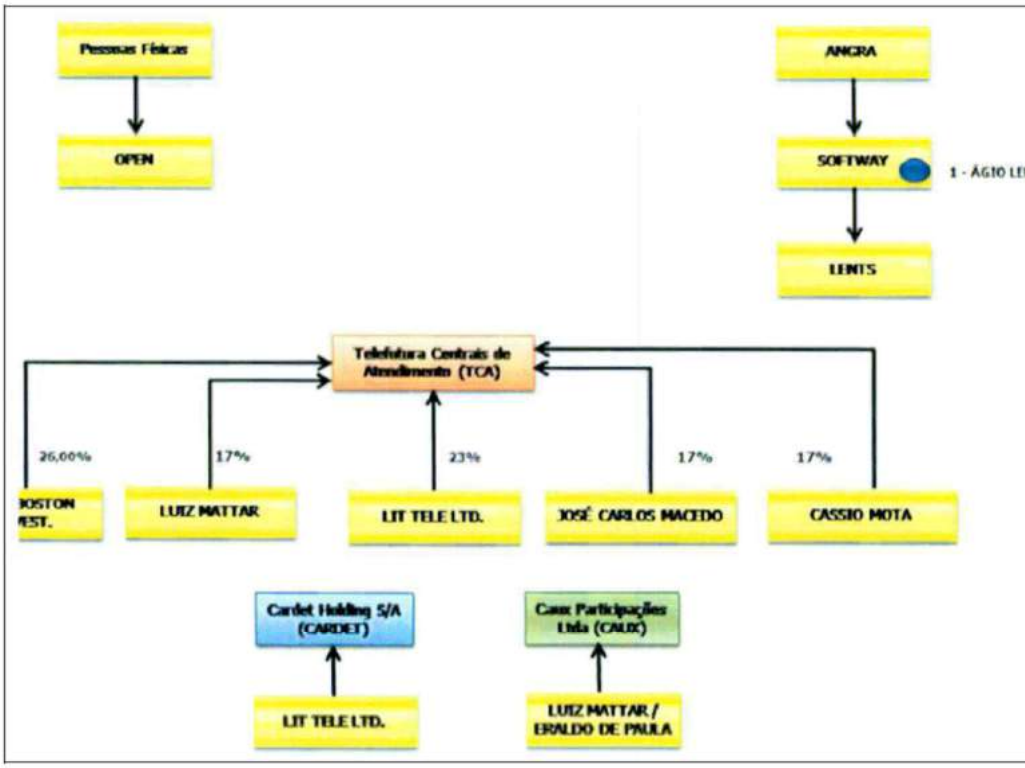
*aproveitamento do ágio gerado com a aquisição da OPEN, não podem ser analisadas simplesmente do ponto de vista da validade dos atos societários considerados isoladamente. Ou seja, não se pode analisar a operação "quadro a quadro", é necessário analisá-la como um todo. Vale dizer: não basta ver os fatos 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;*
*- a TIVIT 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. 04) como um dos riscos de seu negócio, em razão das contingências que são transferidas à Impugnante nos processos de aquisição.*
*- 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:*

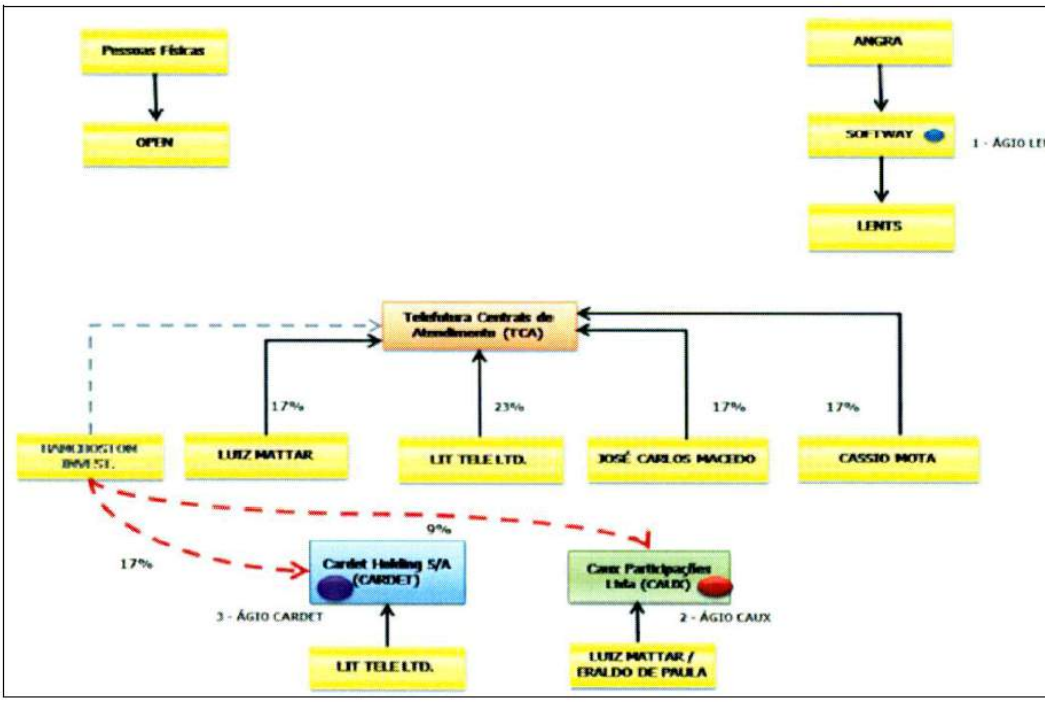



*- 30/06/2005: Aquisição, pela SOFTWAY Contact Center Serviços de Teleatendimento a Clientes S/A ("SOFTWAY"), de participação societária de 99,99% da LENTS Serviços de Teleatendimento a Clientes Ltda. ("LENTS"), com pagamento de ágio de R$ 342.018,12.*
*Na ocasião a ANGRA dos Reis Ltda. ("ANGRA DOS REIS") adquiriu participação societária de R$ 1,00 na LENTS.*

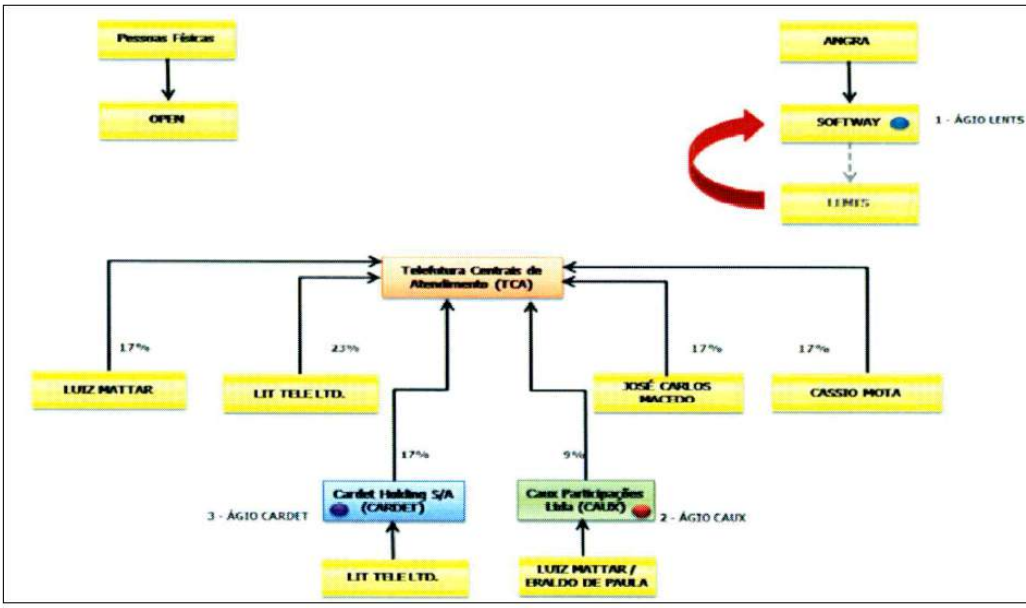



*- 27/12/2005: As empresas CARDET Holdings S/A ("CARDET") e CAUX*

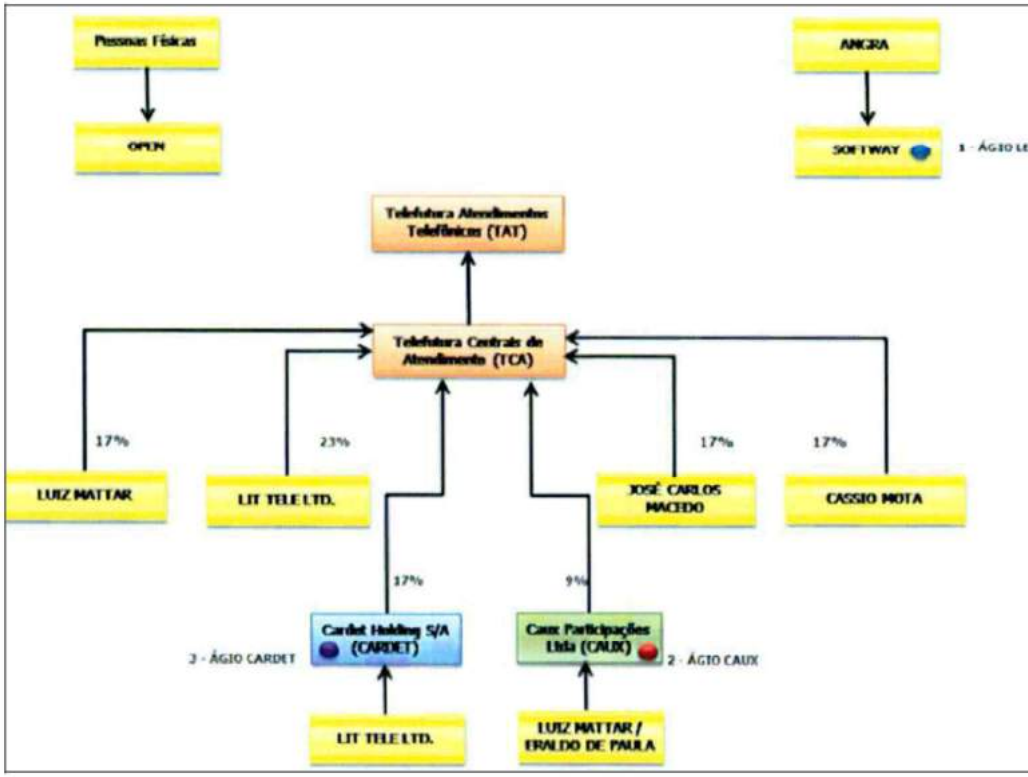
*Participações Ltda. ("CAUX") compram, de BancBoston Investments Telefutura Holdings, 26,00% do capital social da Telefutura Centrais de Atendimentos S/A ("TCA"), com ágio de, respectivamente, R$ 8.123.003,13 e R$ 4.089.846,52.*
*Importa esclarecer, já nesse momento, que apesar de a TCA, a CARDET e a CAUX possuírem os mesmos acionistas - Luiz Roberto Novaes Mattar e Eraldo Dante de Paola - e, ainda, a acionista majoritária da CARDET ser também acionista da TCA - Lit Tele Ltda, - a operação na qual foram apurados os ágios CARDET e CAUX foi realizada entre partes completamente independentes.*
*Isso porque, conforme se depreende pela análise do Contrato de Compra e Venda de Ações da TCA, celebrado em 27/12/2005, a venda foi realizada pelo BancBoston Investments Telefutura Holding, empresa sem qualquer vinculação com as compradoras CARDET e CAUX.*



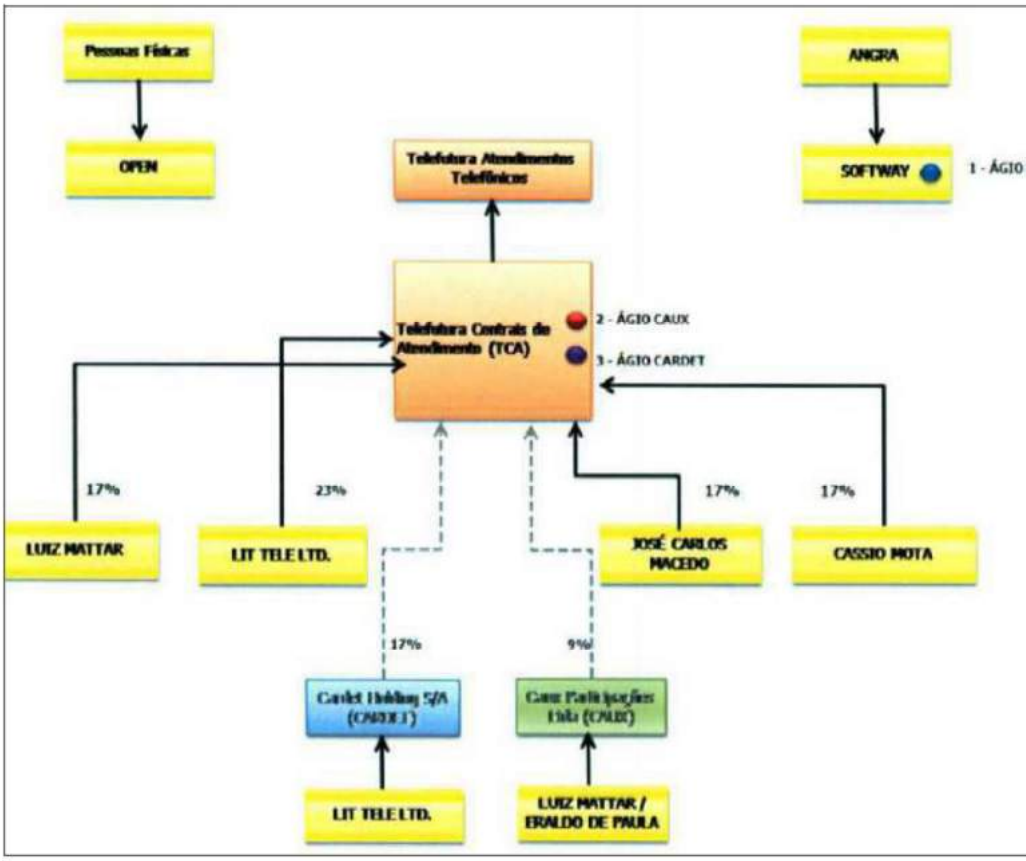

***- 27/01/2006**: A SOFTWAY, que neste momento ainda não fazia parte do Grupo TIVIT, Incorpora a LENTS e passa a amortizar fiscalmente o ágio:*



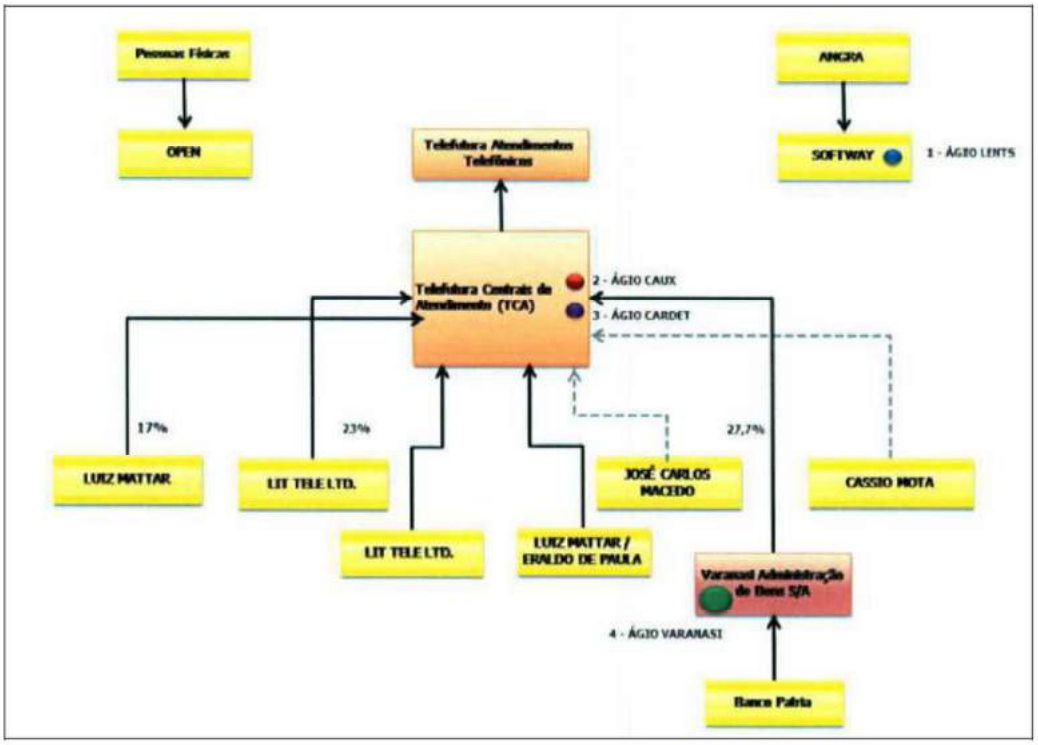

***- 02/03/2006:*** *Nesta data a TCA ingressa como controladora na empresa Telefutura Atendimentos Telefônico Ltda. ("TAT"):*



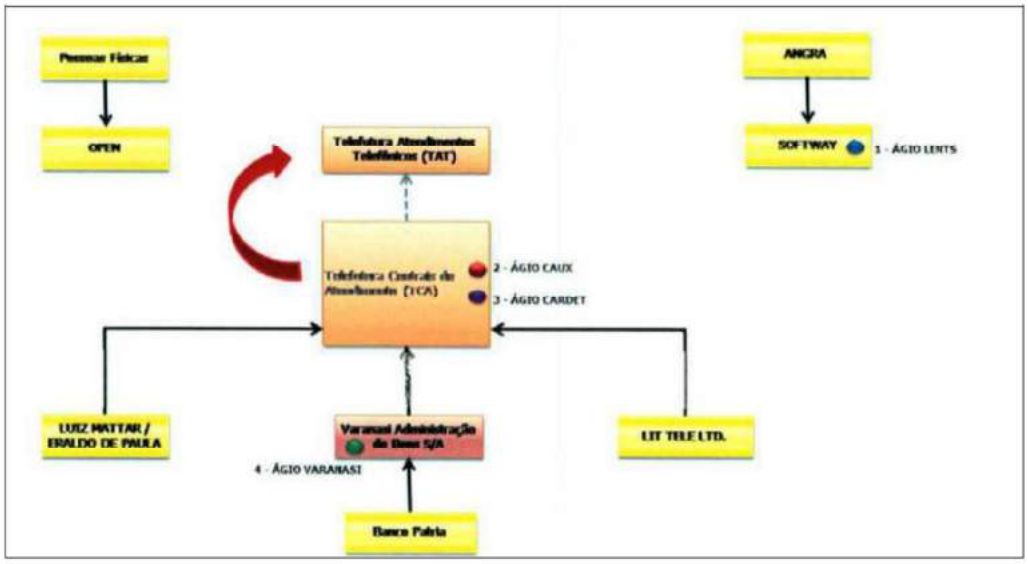

***- 02/05/2006:*** *A TCA incorpora a CARDET e a CAUX, e passa a amortizar fiscalmente os ágios nelas registrados:*




***- 30/06/2006:*** *A VARANASI Administração de Bens S/A, empresa constituída em 22/03/2006, adquire, com pagamento de ágio no valor de R$ 19.640.671,30, a participação societária detida pelos Srs. José Carlos Macedo e Cássio Mota na TCA, equivalente a 27,7% do capital social de referida empresa.*

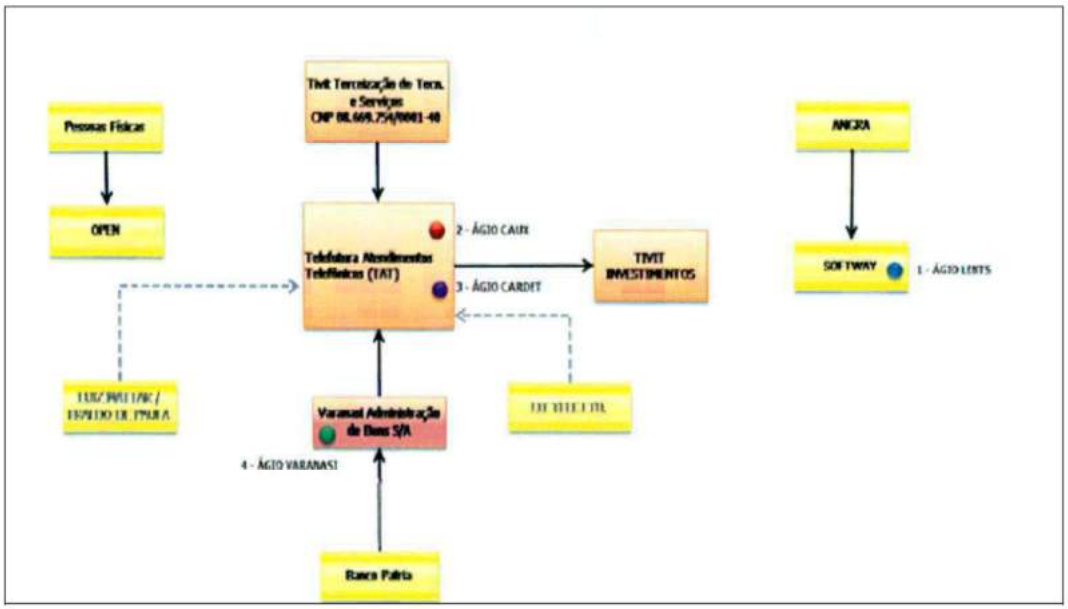



***- 14/05/2007:*** *(i) transferência, para TCA, das participações societárias da TAT, de propriedade dos sócios Lit Tele Ltd., Luiz Roberto Novaes Mattar, Eraldo Dante de Paola e Alexandre Teixeira de Assumpção Saigh, e (ii) a incorporação da TCA pela TAT.*
*Com isso, os ágios CARDET e CAUX, originalmente registrados e amortizados pela TCA, continuam a ser amortizados pela TAT, pois esta última empresa sucedeu, por incorporação, a TCA em todos os seus direitos e deveres.*
*Nesta data tem início o processo de simplificação da estrutura societária do atual Grupo TIVIT:*

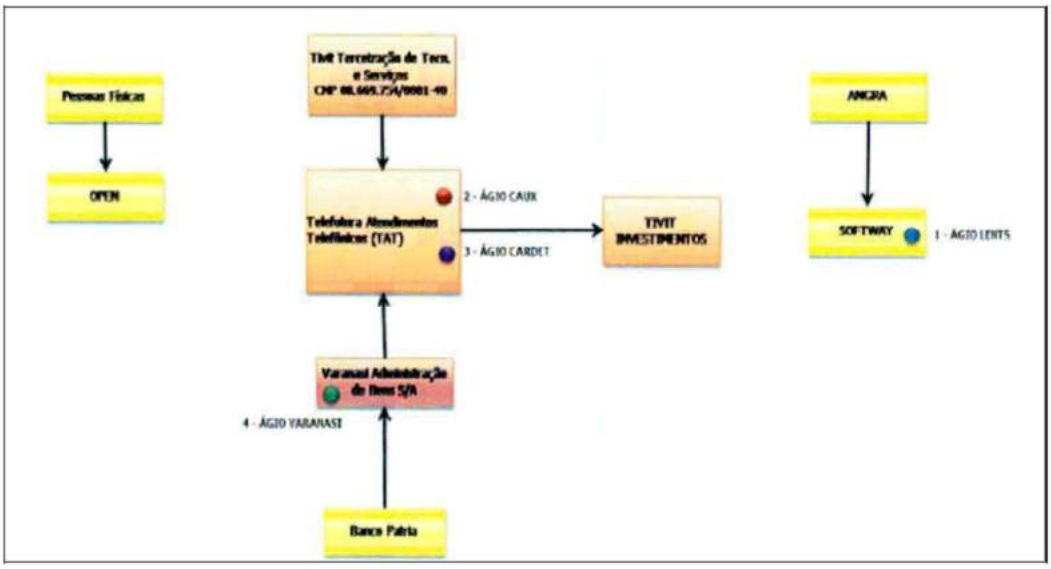



***- 22/06/2007:*** *Os sócios da TAT, Lit Tele Ltd., Luiz Roberto Novaes Mattar e Eraldo Dante de Paola realizam a conferência de ações de emissão desta (TAT), em*

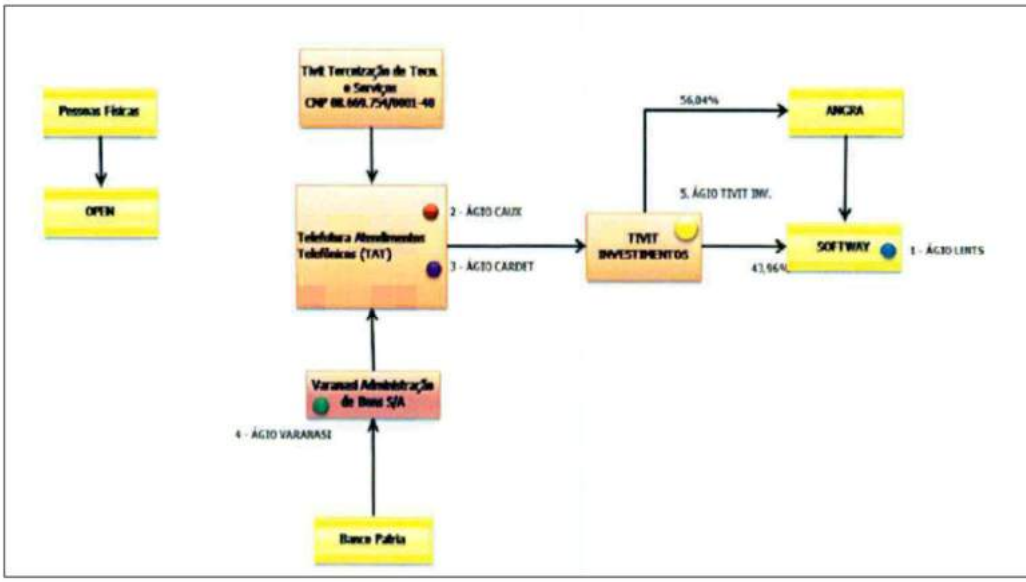
*integralização de aumento de capital na Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S/A ("Tivit Terceirização").*



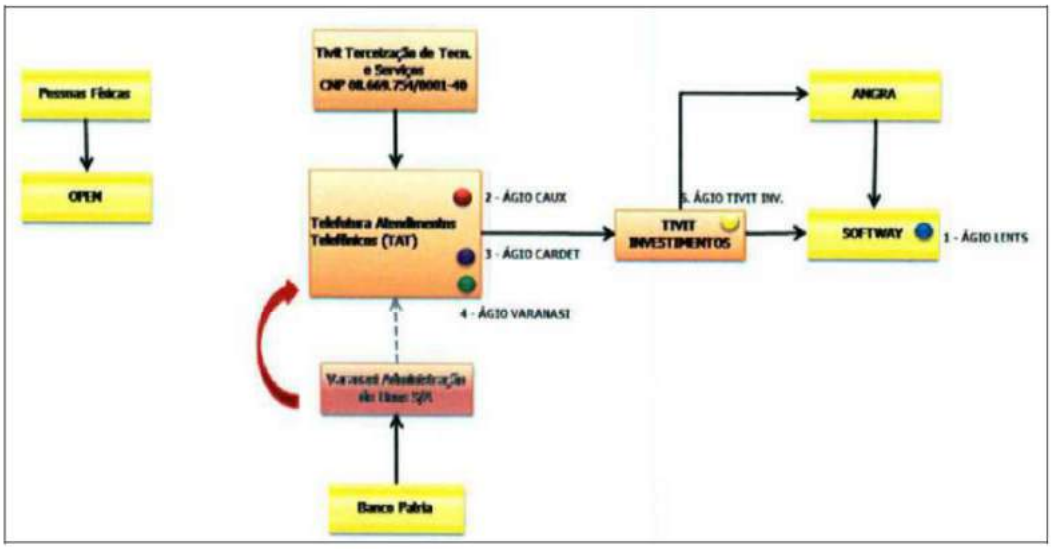

***- 19/07/2007:*** *A TAT integraliza aumento de capital da TIVIT INVESTIMENTOS, no montante de R$ 95.000.000,00.*



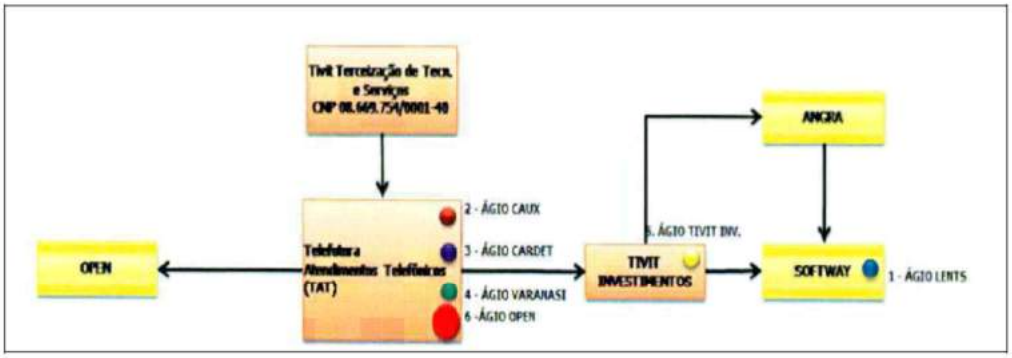

*- 20/7/2007: A TIVIT INVESTIMENTOS adquire a totalidade do capital social da SOFTWAY, da seguinte forma: (i) 43,96% das ações da SOFTWAY foram adquiridas diretamente; (ii) 56,04% das ações da SOFTWAY foram adquiridas indiretamente, pela aquisição da totalidade das quotas representativas do capital social da ANGRA DOS REIS.*
*Em razão de tal aquisição, a TIVIT INVESTIMENTOS apurou ágio no valor de R$ 98.623.661,01, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da SOFTWAY e devidamente suportado por laudo de avaliação.*



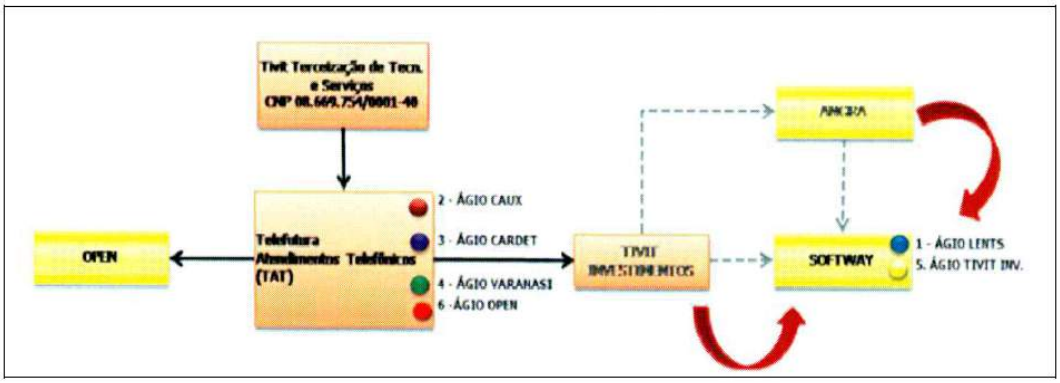

***- 31/12/2007:*** *Ocorre a incorporação da VARANASI pela TAT, que passou a amortizar fiscalmente o ágio:*



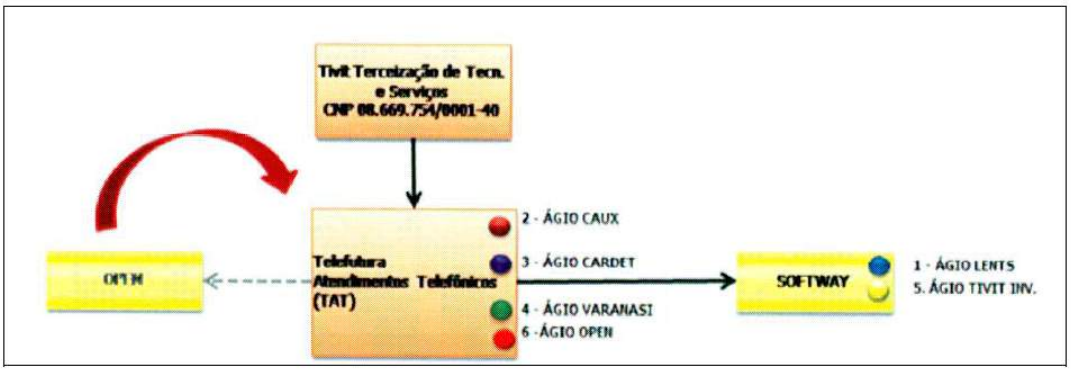

***- em 02/05/2008:*** *a TAT adquire a OPEN das pessoas físicas que a controlavam originalmente, apurando ágio de R$ 12.758.020,15, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da OPEN:*



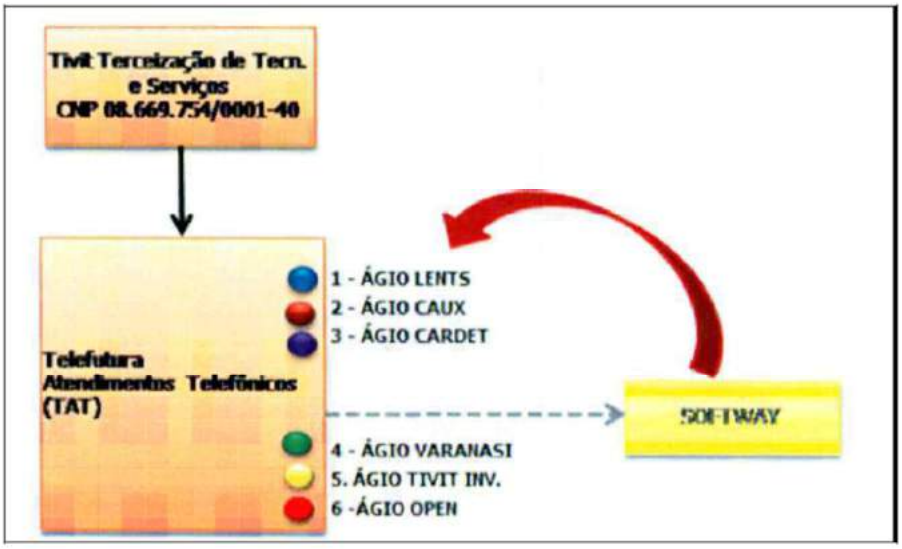

***- 23/06/2008:*** *A TIVIT INVESTIMENTOS e a ANGRA são incorporadas pela SOFTWAY, que passa a ter o direito de amortização para fins fiscais do ágio pago na sua aquisição (ágio 5), nos termos do artigo 8º da Lei n° 9.532/97:*



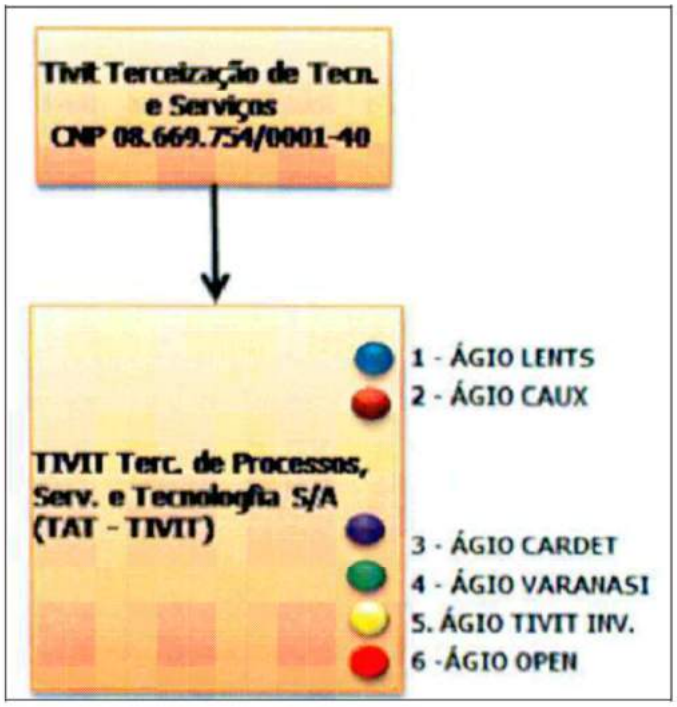

***- 30/06/2008:*** *A TAT incorpora a OPEN, e passa a amortizar fiscalmente o ágio registrado na aquisição desta empresa (ágio 6):*



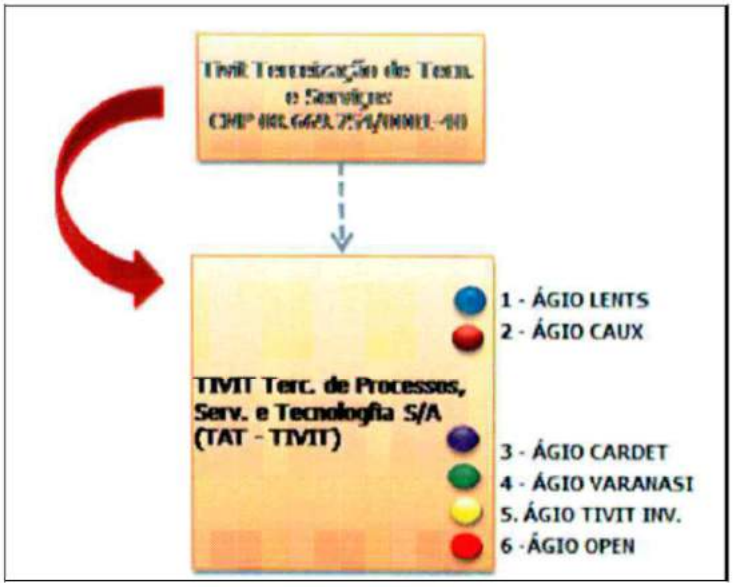

***- 30/06/2008:*** *Nesta mesma data, a TAT incorpora a SOFTWAY e a sucede no direito à amortização fiscal dos ágios registrados nesta sociedade (ágios 1 e 5):*




***- dezembro/2008****: A TAT altera sua razão social para TIVIT Terceirização de Processos, Serviços e Tecnologia S/A ("Tivit-TAT" - Impugnante)*




***- 30/01/2009:*** *A Tivit-TAT incorpora a Tivit Terceirização, definindo, neste momento, a estrutura final do Grupo que realizaria a abertura do capital no ano-calendário de 2009:*




***- 25/09/2009:*** *Finalmente, em setembro/2009, vislumbrando uma melhora nas condições do mercado e com uma estrutura societária mais simples, o Grupo Tivit realizou a oferta pública de suas ações.*

*Reporta-se novamente a Impugnante à doutrina do Prof. Marco Aurélio Greco e continua:*

*- conforme demonstrado, as operações societárias ("várias fotografias") que culminaram com o aproveitamento dos ágios pela Impugnante visavam, inicialmente, a expansão de suas atividades no Brasil, e, primordialmente, a simplificação da estrutura societária do Grupo TIVIT no Brasil, para, com isso, viabilizar a abertura de capital da Impugnante.*

*- Dessa forma, verifica-se que o aproveitamento fiscal da amortização do ágio é uma mera consequência do conjunto de operações analisadas, uma vez que demonstrado o efetivo propósito negocial correspondente às diversas aquisições e incorporações realizadas.*

***Prazo para questionar a formação do ágio***

*Na sequência, 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) 1° 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) 3° Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela CAUX em 27/12/2005 ("Ágio Caux");*
*(iv) 4° Ágio: Apurado na aquisição de parte do capital social da TCA pela VARANASI em 30/06/2006 ("Ágio Varanasi");*
*(v) 5° 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 em 2009 e 2010, anos-base dos autos de infração lavrados pelos Srs. Auditores Fiscais, os fatos contábeis-societários, que deram origem aos referidos ágios, ocorreram nos anos-calendário de 2005 a 2007;*
*- eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência dos autos de infração ora combatidos (03/12/2015);*
*- 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).*
*Invoca o art. 9º do Decreto 70.235/72, para alegar que:*
*- se (i) o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional determina que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o lançamento de ofício seja realizado no prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador; e (ii) o artigo 9º do Decreto n° 70.235/72 determina que eventual infração à legislação tributária deverá ser formalizada por meio de lançamento de ofício, ainda que não resulte na exigência de crédito tributário, não há dúvidas de que, na hipótese de a Fiscalização classificar a operação originária do ágio como sendo uma infração, como ocorreu no presente caso, o prazo para questionamento desse registro contábil e do lançamento de ofício, que neste caso não resultaria na exigência de tributo, deve ser contado a partir da origem do ágio (contabilização), e não a partir da sua amortização.*
*Cita doutrina e julgados dos Conselhos de Contribuintes (CC) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e continua:*
*- os ágios contabilizados em 2005, 2006 e 2007 são dados contábeis e societários e representam, na verdade, parte dos custos das diversas aquisições antes demonstradas. No caso, por disposição legal específica, autoriza-se a "antecipação" do aproveitamento desses "custos" em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização, desde que a motivação do referido ágio seja a rentabilidade futura da companhia. Como se sabe, se não existisse a norma hoje prevista na Lei n° 9.532/97, autorizando a amortização do ágio em prazos determinados, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do respectivo ativo que o gerou, uma vez que tais valores constituem-se como custo de aquisição (redutor do preço de venda).*
*- na hipótese de não existência da Lei n° 9.532/97 que autoriza a amortização do valor do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação: o Fisco não poderia glosar o custo de um ativo adquirido em 1990, por exemplo, no cálculo de um ganho de capital decorrente de uma venda do aludido ativo ocorrida em 2010, uma vez que o direito a impugnação ou desconsideração daquele ato pretérito*

*(aquisição do ativo em 1990), que gerou um determinado custo e que produzirá efeitos tributários quando da alienação (exercícios subsequentes), DECAIU ou "PRECLUIU" (como referido em alguns dos precedentes jurisprudenciais acima citados). Insista-se: mesmo o efeito tributário dessa alienação se efetivando apenas em 2010, não há como desconsiderar o custo do ativo adquirido em 1990;*
*- seria o mesmo que o Fisco Federal pretender glosar em 2010 todos os encargos de depreciação (de 1990 a 2010) de determinados ativos adquiridos em 1990 por uma empresa, por entender que o custo de aquisição dos referidos ativos não estava correto ou foi contabilizado de forma equivocada, tendo em vista operação de aquisição supostamente simulada ou fraudulenta.*
*- da mesma forma, não se pode conceber que se exija do contribuinte pessoa física que, em 2013, pretenda vender seu imóvel, que apresente documentos relacionados à reforma nele realizada em 1990, para que se comprove a composição do custo a ser considerado para fins de apuração de seu ganho de capital. Trata-se de exemplo corriqueiro, facilmente verificado na vida quotidiana das pessoas, e que com precisão retrata o absurdo verificado no presente processo administrativo, em que o Fisco pretende questionar o ágio contabilizado há mais de cinco anos!;*
*- No caso ora em exame, ... entre 2005 e 2007 houve a contabilização de ágios decorrentes de operações societárias legítimas. Não pode a autoridade fiscal em 2015 pretender desconsiderar tais fatos jurídico-contábeis e societários, questionando os efeitos tributários ocorridos em anos subsequentes. Isto porque, para desconsiderar os efeitos fiscais verificados no anos-base de 2009 e 2010, decorrentes daqueles atos pretéritos (2005 a 2007), mister seria que os lançamentos tributários ocorressem até 2010, 2011 e 2012, respectivamente, e não em 2015.*

***Pilares da defesa***

*Passa, então, a abordar os requisitos para a amortização fiscal do ágio. Dá foco aos questionamentos fiscais em torno da regularidade das amortizações. Inicia indicando a legislação societária que determina o desdobramento do dispêndio com a aquisição de um investimento, de sorte a ser registrado o valor de equivalência patrimonial e o do ágio ou deságio. Esclarece que, para fins fiscais, o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, fixou, no seu artigo 20, o desdobramento antes citado. O lançamento do ágio ou deságio deveria estar fundamentado economicamente. Os efeitos fiscais das amortizações eram neutros. Esse cenário foi alterado através dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. A dedução do ágio decorrente da previsão de resultados futuros poderia vir a ser deduzido em até um sessenta avos mensais quando o investidor incorporasse a investida ou vice-versa. Essa possibilidade não se estendia ao ágio com outros fundamentos e teve por objetivo incentivar processos de privatização. A possibilidade não se restringia aos processos de privatização, podendo ser adotada em qualquer aquisição. Salienta o impugnante que a incorporação é a absorção de uma sociedade por outra, que lhe sucede em todos os direito e obrigações.*
*Quanto à demonstração do valor ágio, reconhece que o contribuinte deveria arquivar o documento suporte, mas defende que "a legislação não definia a forma ou o momento em que o demonstrativo deveria ser elaborado, tão pouco exigia a existência de um "laudo" formal" (fl. 543). Refere doutrina e jurisprudência administrativa. Defende a possibilidade da adoção de estudos internos que corroborem a expectativa de rentabilidade futura.*
*No que tange à transferência do ágio para terceiro que não tenha figurado como adquirente, com ágio, da participação societária e não seja a sociedade investida nessa operação, o impugnante defende a "lógica da*

*permissão da dedutibilidade do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura...deverá, sempre acompanhar o investimento que lhe é subjecente" (fl. 547). Não importaria, assim, o detentor do investimento ter ou não participado da operação na qual gerado o ágio. Bastaria que fosse o detentor do respectivo investimento. Em outras palavras, a transmissão das participações acarretaria a transmissão do direito fiscal de deduzir o ágio. O ágio seria um acessório do investimento. A Lei nº 9.532, de 1997, não conteria a restrição levantada pela autoridade lançadora. Referiu diversos casos em que o ágio foi transferido a terceiros em operações não invalidadas pelo Fisco.*

*Quanto à utilização das chamadas "empresas veículo", o interessado sustenta que muitas vezes tais sociedades são indispensáveis para que sejam obtidos os propósitos negociais almejados. Que a existência dessas sociedades não é motivo suficiente para se concluir pela invalidade de uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio.*

*Mais uma vez o contribuinte aponta jurisprudência administrativa em seu favor.*

*Esses são os pilares da defesa. O impugnante, passa então, a apreciar cada uma das operações que redundaram nos ágios contestados pela autoridade lançadora.*

***Cardet/Caux***

*Inicialmente, o impugnante confirma a realização da operação de compra das participação da Telefutura pelas sociedades Cardet e Caux em dezembro de 2005. Alega que o ágio restou identificado em estudos internos, tendo sido mais adiante (30 de março de 2006) validado por laudo técnico. O valor pago a maior em relação ao valor patrimonial seria uma decorrência de projeção de fluxo de caixa futuro. Em maio de 2006, a Telefutura incorporou as duas sociedades. Posteriormente, em maio de 2007, o impugnante incorporou a Telefutura.*

*Sobre o laudo de avaliação, o impugnante reclama da desconsideração da data-base do documento, que foi a posição patrimonial de 31 de dezembro de 2005, bem como do método de avaliação adotado, que foi o fluxo de caixa descontado (fl. 567/8). Defende a validade do laudo diante da jurisprudência do Carf, que refere. Tais julgados admitem a utilização de documentos internos concomitantes com a operação, bem como a posterior corroboração operada pelo laudo de avaliação. O procedimento estaria adequado, nos termos dos parágrafos segundo e terceiro do artigo 385 do RIR/99. Ressalta, mais adiante, a inexistência de efeitos de intangíveis sobre o valor da avaliação. Confira-se (fl. 569/70):*

*"Cumpre ressaltar que, muito embora a carteira de clientes ou outros elementos quaisquer do fundo de comércio tenham sido considerados para a elaboração do laudo da KPMG, tais intangíveis não influenciaram o processo da avaliação do valor a ser pago como fez crer a Fiscalização no PAF n° 13864.720085/2013-51.*

*Isso porque, conforme destacado, a metodologia adotada foi a dos "fluxos de caixa descontados". Confira-se o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira da TCA elaborado pela KPMG:*

*"Metodologia da Avaliação*

*Foi utilizada a metodologia do Fluxo de Caixa Descontado para a avaliação da Telefutura, por ser a mais adequada para a avaliação da Empresa, uma vez que a Telefutura é uma empresa em marcha, com perspectivas de crescimento futuro e possibilidade de se estruturar para suportar este crescimento.*

*Descrição da metodologia do fluxo de caixa descontado*
*A metodologia do fluxo de caixa descontada está fundamentada no conceito de que o valor de uma empresa está diretamente relacionado aos montantes e às épocas nos quais os fluxos de caixa, oriundos de suas operações, estarão disponíveis para distribuição. Portanto, para os acionistas, o valor da empresa é medido pelo montante de recursos financeiros que, espera, sejam gerados no futuro pelo negócios.*
*(...)*
*Para calcular o fluxo de caixa futuro gerado pelas operações de uma empresa, inicialmente projetam-se os seus resultados.*
*(...)*
*A projeção dos demonstrativos de resultados futuros destina-se tão somente à finalidade de se calcular o fluxo de caixa projetado da empresa que está sendo avaliada, que contempla os fluxos futuros disponíveis para acionistas e credores.*
*Nessa etapa da avaliação, o que se quer estimar é a capacidade de geração de caixa proveniente das operações normais da empresa, ou seja, seu potencial de gerar riqueza para os provedores de capital em decorrência de suas características operacionais." (fls. 05 do Laudo de Avaliação Econômica da TCA - g.n.)""*
*Quanto à sucessão de direito de amortizar fiscalmente o ágio, o impugnante defende a validade da transferência do ágio, uma vez que o ágio seria um acessório do investimento. O referido direito foi repassado ao impugnante em função do disposto no artigo 227 da Lei nº 6.404, de 1976. Defende a sucessão universal operada por via da incorporação, previsto na Lei das Sociedades por Ações e no artigo 1.116 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil. Refere doutrina. A impugnante ao incorporar a sociedade que havia incorporado a investidora adquirente de participação societária na investida com ágio teria adquirido o direito de amortizar o ágio.*
*No que diz respeito à geração interna do ágio, alega que a operação envolveu partes independentes, uma vez que o BancBoston seria um terceiro, independente.*
*Ademais, mesmo que a operação envolvesse somente pessoas ligadas, o ágio seria dedutível à luz da jurisprudência do Carf, que reprisa. Tal jurisprudência não difere operações entre partes internas ou independentes. Como a legislação tributária não veda a amortização do ágio gerado em operações internas, não seria viável a glosa da amortização do ágio sob esse argumento.*
*Por último, no que tange à utilização de sociedades veículo, o contribuinte defende a existência de propósito negocial na criação das sociedades Cardet e Caux. O Fisco não poderia questionar opção do contribuinte no âmbito do planejamento estratégico e negocial. Defende a referida opção nos seguintes termos (fl. 584):*
*"Naquele momento, entendeu-se que seria mais interessante e racional que a operação de aquisição efetivamente fosse realizada pela Cardet e pela Caux."*
*Mais adiante expôs o objeto e o propósito de uma holding pura, que seria a exclusiva participação no capital social de outras sociedades. Dessa forma, não teria sentido a afirmação da autoridade lançadora quanto ao objetivo exclusivo das sociedades Cardet e Caux ser a geração e a transferência do ágio. Participar do capital de outras sociedades constitui uma atividade, sob o ângulo jurídico, esse o motivo da existência das duas sociedades. A incorporação dessas sociedades se deu no âmbito da abertura do capital do*

*grupo Tivit, fato que requereu a consolidação e a simplificação da estrutura societária do referido grupo. Assim, as sociedades Cardet e Caux não foram sociedades veículo, mas sociedades operacionais portadoras de propósito negocial.*

***Varanasi***

*O impugnante inicia por resumir os fatos. A Varanasi adquiriu participação societária na Telefutura com ágio. Mais adiante, o impugnante incorporou, de forma reversa, a Telefutura. Posteriormente, o impugnante incorporou, também de forma reversa, a Varanasi.*

*Passou, assim, a amortizar o ágio objeto da aquisição de participação societária referida ao início. Sustenta o impugnante que isso se deu em função de reorganização societária com a finalidade de simplificação da estrutura societária e consequente redução de custos. Passa, então, a atacar os pontos de discórdia apontados pela autoridade lançadora. Vamos a eles.*

*Quanto ao laudo de avaliação, o impugnante discorda da desqualificação do documento, que teria sido elaborado posteriormente à operação em que gerado o ágio e que teria tomado como referência as demonstrações financeiras de sociedade distinta da investida.*

*Alega que as demonstrações financeiras consideradas foram a da investida. Além disso, o documento tomou por base a data da operação de aquisição do investimento pela Varanasi: 30 de junho de 2006. Além disso, o registro do ágio teria sido fruto de estudo interno acerca da viabilidade do negócio (fls. 1.714 a 1.721).*

*Relativamente à sucessão do direito de amortização do ágio, o impugnante alega que o direito de amortizar o ágio lhe foi repassado em função da regra insculpida no artigo 227 da Lei nº 6.404, de 1976. Na referida operação societária (incorporação), o ágio acompanhou o investimento que lhe é subjacente. A sociedade incorporada não é liquidada, subsistindo sua realidade econômica e jurídica na pessoa da incorporadora. Sustenta, também, que a jurisprudência do Carf admite a contestada transferência do ágio.*

*No que diz respeito à geração interna do ágio, refuta a alegação fiscal de que o ágio foi fruto de operação realizada entre partes ligadas. Aponta a participação do Banco Pátria na operação, que seria uma parte independente.*

*Quanto à suposta utilização de sociedade veículo, alega que a Varanasi não era uma "empresa de prateleira". A Varanasi teria registrado informações econômicas a respeito do investimento adquirido com ágio por um ano. Não teve vida curta, portanto. A incorporação da Varanasi foi realizada em função da busca de simplificação da estrutura societária do grupo, visando a abertura do seu capital. A Varanasi foi uma holding pura e nesse contexto foi operacional. Havia, portanto, propósito negocial. Esse propósito seria acolhido pela jurisprudência mais recente do Carf.*

*Nesses termos, requer o cancelamento da glosa da amortização do ágio em comento.*

***Lents***

*Em 30 de junho de 2005, a Softway adquiriu 99,99% do capital social da Lents, pagando um ágio de R$ 342.018,12. Mais adiante, em 27 de janeiro de 2006, a Softway incorporou a Lents. Posteriormente (20/07/2007), a Tivit*

*Investimentos adquiriu o capital social da Softway. Em 23 de junho de 2008, a Softway incorporou a Tivit Investimentos.*
*Depois, em 30 de junho de 2008, de forma resumida, o impugnante incorporou a Softway. Esse o motivo pelo qual o impugnante amortiza o ágio de R$ 342.018,12 referido no início. A fiscalização contesta a comprovação desse ágio, bem como o direito de amortizá-lo em função da posterior incorporação da Softway pela impugnante.*
*O impugnante aponta como prova o contrato de compra e venda da Lents celebrado em 30 de junho de 2005. A posterior incorporação da Lents pela Softway tornou o ágio dedutível. O contribuinte, que mais adiante incorporou a Softway, entende que o procedimento é regular.*
*Quanto à sucessão, alega, tal qual nas operações anteriores, que o direito de amortizar o ágio lhe foi repassado nos termos do artigo 227 da Lei nº 6.404, de 1976. Na referida operação societária (incorporação), o ágio acompanhou o investimento que lhe é subjacente. A sociedade incorporada não é liquidada, subsistindo sua realidade econômica e jurídica na pessoa da incorporadora. A jurisprudência do Carf daria guarida a esse procedimento.*
***Open***
*O impugnante informa que adquiriu a totalidade das quotas do capital social da OCS em 2 de maio de 2008. O valor do negócio teria sido de R$ 14.515.254,00, sendo R$ 2.515.254,00 no fechamento do negócio e R$ 12.000.000,00 em função do cumprimento de metas financeiras. O valor total da operação teria sido fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da investida comprovado por estudos internos que mais adiante teriam sido ratificados por laudo de avaliação "emitido por Martins Oliveira Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda., em 10/07/2008, tendo como data-base 02/05/2008 (data da aquisição) e aplicando a metodologia do fluxo de caixa descontado a valor presente" (fl. 609).*
*Alega que a sociedade adquirida possuía, na data da aquisição, patrimônio líquido negativo no valor de R$ 10.242.766,15. Quatro meses antes, em 31 de dezembro de 2007, o patrimônio líquido era positivo no valor de R$ 1.190.265,94. A mudança de cenário se deu em função de provisão para contingências no valor de R$ 10.107.203,06 e provisão para perdas em controlada no valor de R$ 2.225.544,44. Nesse contexto, o ágio seria de R$ 12.758.020,15 (a diferença entre o valor negativo do patrimônio líquido de R$ 10.242.766,15 e o valor pago de R$ 2.515.254,00). Em 30 de junho de 2008, a OCS foi incorporada pela impugnante. Laudo de avaliação elaborado para fins dessa incorporação apontou que o valor da incorporada seria equivalente ao um patrimônio líquido negativo de R$ 8.727.098,20 em 31 de maio de 2008. O objetivo dessa incorporação teria sido a racionalização, captação de sinergias, aumento de produtividade etc. Tal ágio seria dedutível fiscalmente nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997.*
*O contribuinte reclama, inicialmente, da ilação fiscal quanto à geração artificial do ágio em razão da constituição das provisões antes noticiadas, de sorte a formar um patrimônio líquido negativo na investida. Não bastasse isso, o impugnante protesta contra a conclusão da autoridade lançadora de que o ágio não restou devidamente documentado, uma vez que lastreado em documento gerado mais de dois meses após a aquisição do investimento.*
*Passa a tratar, então, de cada uma dessas questões.*

*Quanto à provisão para contingências, o valor restou revelado em função de trabalho de avaliação realizado por Veirano Advogados em momento anterior à aquisição da OCS, mais precisamente em abril de 2008. Os advogados avaliaram os riscos envolvidos no negócio. Identificaram a forma como a OCS mantinha relações trabalhistas. Identificou a existência de trabalhadores regularmente contratados, de trabalhadores que recebiam parte dos haveres por meio de nota fiscal de prestação de serviço ("CLT Flex") e de trabalhadores ligados à atividade-fim da OCS que eram contratados perante outras sociedades, trabalhadores esses subordinados às ordens e diretrizes da OCS. Restou constatada, também, a possibilidade de haver reclamação quanto ao pagamento de horas extras e equiparação salarial diante do exercício de funções equivalentes. Frente a esse cenário, os advogados calcularam o valor a que teriam direito os trabalhadores caso tivessem êxito em eventual ação. Considerou o período de cinco anos da data da avaliação para o passado, tendo em vista o prazo prescricional da ação trabalhista. Estimou o risco em R$ 10.088.077,35 (fl. 1.801). A Auditoria KPMG também realizou trabalho similar frente à OCS, tendo identificado contingência trabalhista que oscilaria de um grau máximo no valor de R$ 9.663.000,00 a um grau mínimo no valor de R$2.247.000,00 (fl. 1.813). O documento da Auditoria KPMG aponta que nos últimos 3 anos anteriores à avaliação teriam ocorrido 71 demissões por parte da OCS, sendo que desses demitidos apenas 6 haviam ingressado com ações na Justiça do Trabalho. Dentre esses 6 apenas 3 casos diziam respeito ao vínculo empregatício perante a OCS, o risco de maior valor pecuniário. O documento em questão aponta que a possibilidade de ocorrer a demanda trabalhista seria remota. Diante desses elementos, a OCS constituiu a provisão de contingências no valor de R$ 10.107.203,06, lançando a contrapartida em reserva de capital, sem impactar o resultado do exercício. Mais adiante, como os riscos não se materializaram, a provisão foi sendo revertida, à medida em que os riscos trabalhistas prescreviam. Assim, o impugnante entende comprovada a inexistência de embuste no registro da provisão para contingências.*

*O contribuinte busca abrigo, ainda, no inciso II do artigo 21 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que determina a efetivação de ajustes na escrita de coligadas e controladas com a finalidade de eliminar diferenças decorrentes da diversidade de critérios. A provisão para contingências teria tido justamente esse objetivo. Jamais teria havido qualquer objetivo de manipular eventual valor de ágio.*

*Quanto à provisão para perdas em controladas, o impugnante reclama da desconsideração de empréstimo concedido pela OCS (controladora) à Open Concept Tecnologia (controlada), no valor de R$ 2.261.716,15. Segundo a fiscalização, a operação não teria sido comprovada e, mesmo que tivesse sido, não poderia a controladora assumir a responsabilidade pela cobertura da dívida da controlada. O contribuinte confirma que inexiste contrato que formalize a operação, algo que somente seria praxe entre partes independentes.*

*Isso não afastaria a existência da operação de crédito que restou devidamente registrada na escrita das partes. Assim, os fatos estão provados, cabendo ao Fisco provar o contrário. O impugnante apontou que cabe ao controlador constituir provisão para perda quando os prejuízos da controlada superarem seu capital. No caso concreto, é o controlador que*

*apresenta patrimônio líquido negativo, mas isso não alteraria, no entender do contribuinte, o dever de constituir a provisão. Ademais, mesmo que assim não fosse, a OSC poderia baixar o seu ativo em razão da ausência de capacidade financeira da Open Concept Tecnologia para honrar sua dívida. O efeito seria o mesmo.*

*Assim, o contribuinte entende que o empréstimo foi comprovado e que a constituição da provisão era cabível.*

*No que diz respeito à validade do laudo de avaliação, refuta as acusações fiscais quanto à emissão do laudo de avaliação posteriormente à efetivação do negócio de aquisição do investimento e quanto à emissão do documento com base em informações do impugnante, não auditadas. Sustenta que a aquisição se deu com base na rentabilidade futura da investida fundamentada em demonstrativo arquivado na contabilidade. Tal estudo interno seria prévio ao negócio. O laudo de avaliação apenas validou o estudo interno. Ademais, a data-base do laudo de avaliação foi a mesma do negócio. Assim, o ágio estaria devidamente comprovado.*

***Tivit Investimentos***

*O impugnante inicia por relatar que em 20 de julho de 2007 Tivit Investimentos adquiriu a totalidade do capital social da Softway, sendo 43,96% de forma direta e 56,04% de forma indireta, através da aquisição da sociedade Angra. O valor total pago teria sido de R$ 91.553.132,00. Em função da previsão de rentabilidade futura, a investidora registrou ágio na operação. Esse ágio teria sido comprovado por via de laudo de avaliação emitido pela KPMG em 30 de setembro de 2007, tendo por data-base o dia 30 de junho de 2007 (fls. 1.847 a 1.875). Segundo aponta o impugnante, o patrimônio líquido da investida seria, em 30 de junho de 2007, negativo no montante de R$ 2.540.274,21. Esse patrimônio líquido negativo "somente se tornou negativo pouco antes de sua aquisição pela Tivit Investimentos" (fl. 627). Anteriormente o patrimônio líquido era positivo no valor de R$16.339.599,99. A variação seria uma decorrência da constituição de provisão para contingências no montante de R$ 14.379.000,00, destinada a fazer frente fundamentalmente a riscos trabalhistas. Fato semelhante ocorreu com a Angra, que passou de um patrimônio líquido de R$ 25.713.613,17 para um valor negativo em função da constituição de provisão para perdas com investimentos (R$ 1.423.569,67), perda com equivalência patrimonial (R$9.156.393,94) e amortização de ágio (R$ 16.557.254,98). Os dois primeiros seriam uma decorrência da alteração efetuada no patrimônio líquido da Softway. O último adviria da inexistência de demonstração da fundamentação do ágio registrado na Angra quando a sociedade Búzios L.P. conferiu as ações da Softway em aumento do capital da Angra. Frente a esse cenário (patrimônios líquidos de Softway e Angra negativos), o valor pago por Tivit Investimentos para a aquisição da integralidade das ações de Softway (R$ 91.553.132,00) se transformou no ágio de R$ 98.623.661,01.*

*Posteriormente, em 23 de junho de 2008, a Softway incorporou a Tivit Investimentos e a Angra. Essas operações objetivaram a simplificação da estrutura societária do grupo econômico, bem como a racionalização das atividades. Mais adiante, em 30 de junho de 2008, a Softway foi incorporada pela impugnante, motivo pelo qual a impugnante passou a amortizar o ágio registrado quando da aquisição da integralidade do capital da Softway. O*

*objetivo desse último passo foi o mesmo das demais operações relatadas nos autos: simplificação da estrutura societária e aproveitamento de sinergias.*

*O contribuinte, então, relata que a fiscalização estornou o lançamento da provisão para contingências, uma vez que não havia sido comprovada. Houve, também, a desconsideração, na Angra, da provisão para perdas com o investimento da Angra na Softway, uma vez que o patrimônio líquido negativo deixou de existir. Pelo mesmo motivo foi refeito o cálculo da equivalência patrimonial. Quanto ao ágio registrado na Angra quando da aquisição da participação na Softway, a fiscalização teria afastado a sua dedução em razão da sua fundamentação não ser a rentabilidade futura da investida. Nesse cenário, a dedução deveria ter se dado de forma imediata, juntamente com a aquisição. A fiscalização teria compreendido as manobras contábeis da Angra e da Softway anteriormente ao negócio com o grupo societário do impugnante como artificialidades. Diante disso, "o patrimônio líquido da Softway passou a R$ 5.199.907,85, e o da Angra, a R$ 20.633.700,22. O resultado desses ajustes foi a consideração de que o ágio apurado na aquisição da Softway e da Angra seria de apenas R$67.697.723,93, e não de R$ 98.623.661,00" (fl. 633).*

*Não bastasse isso, a fiscalização entendeu que o ágio não teria sido comprovado. O laudo de avaliação foi dirigido ao impugnante e não ao então investidor (Tivit Investimentos). O documento foi emitido em 30 de setembro de 2007, 3 meses após a realização do negócio.*

*Mesmo que houvesse sido comprovado, o ágio não seria dedutível. A posterior incorporação da Softway, pessoa que estava amortizando fiscalmente o ágio, pela impugnante, afastou a possibilidade de dedução do ágio em razão da falta de previsão legal para tanto.*

*Ademais, mesmo que houvesse a previsão legal para a dedução do ágio pela impugnante no caso concreto, as operações acima relatadas seriam desprovidas de propósito negocial, tendo em vista a proximidade de datas entre as operações e o relacionamento das pessoas envolvidas. O único objetivo das operações teria sido a economia tributária.*

*Para o impugnante, as operações societárias tiveram por meta reduzir a estrutura societária, tornando-a mais leve, e permitir a abertura de capital realizada em 2009.*

*A proximidade das datas ou a relação entre os partícipes das operações societárias não afasta o propósito negocial referido acima.*

*Além disso, o ágio em questão foi pago em dinheiro a uma parte independente.*

*O contribuinte, passa, então, a detalhar seus pontos de discordância.*

*Quanto à provisão para contingências, o impugnante aponta o cálculo da referida provisão por segmentos, consoante documento das folhas 1.879 e 1.880. A distribuição dos riscos objeto da referida provisão seria a seguinte:*

| Segmento | Valor |
|---|---|
| Pis e Cofins sobre Telefonia | R$ 5.888.000,00 |
| Vínculo Empregatício | R$ 4.455.000,00 |
| Férias, 13º e Participação nos Resultados | R$ 264.000,00 |
| Participação nos Lucros | R$ 400.000,00 |
| Ausência Recolhimento Incra | R$ 71.000,00 |
| Desconto Irregular de Créditos de Pis/Cofins | R$ 73.000,00 |
| Estagiários | R$ 130.000,00 |
| Tributação de Receita de Locação | R$ 110.000,00 |
| Outras Contingências (NFLD, Cooperativa etc) | R$ 1.588.000,00 |
| Complemento de Contingências Trabalhistas | R$ 1.400.000,00 |
| Total | R$ 14.379.000,00 |

*Os cálculos que conduziram a tais valores estariam no documento das folhas 1.882 a 1.912. Esse documento contempla diversas planilhas de cálculo. Tais cálculos teriam sido corroborados por auditoria realizada em 1º de outubro de 2007 pelo escritório de advogados Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga. Esse documento aponta ser desnecessário provisionar riscos cíveis (fl. 1.929), resume processos tributários com possível chance de perda no valor de R$ 794.706,05 (fl. 1.940), aponta contingência trabalhista real no valor de R$ 3.901.783,88 (fl. 1.948), não indica questões relevantes quanto a seguros (fl. 1.953), trata da propriedade intelectual sem mensurar riscos (fls. 1.954 a 1.955), tratando, por fim, dos imóveis também sem mensurar riscos (fls. 1.956 a 1.960). O impugnante destaca trecho do trabalho em que consta a informação da existência de 615 ações que representariam uma contingência de R$ 14.000.000,00. Em razão desse risco teria sido efetuada a provisão para contingências. Repriso trecho da impugnação (fl. 637):*

*"A título de exemplo, pontue-se o quanto concluído no referido Relatório de Auditoria a respeito da esfera trabalhista:*

*"Existem 615 ações trabalhistas ajuizadas em face da Softway, totalizando a contingência de aproximadamente R$ 14.000,000,00, sendo R$ 3.900.000,00 estimados pela empresa como risco provável de perda. Os principais objetos das referidas reclamações são horas extras, equiparação salarial, vínculo empregatício pessoa jurídica e cooperado e reconhecimento do PLR como salário."*

*Em face dos riscos que se apresentaram à adquirente TIVIT INVESTIMENTOS*

*em razão da aquisição da SOFTWAY, apurados pelos advogados em procedimento de due diligence quantificados em planilhas e cálculos de suporte, constitui-se a provisão para contingências no montante de R$ 14.379.000,00.*
*Portanto, descabida e inverídica a afirmação fiscal de que não havia provas relativas ao motivo para a constituição da provisão e ao seu valor."*
*Informa que, diferentemente do ocorrido com a Open, "muitos riscos verificados efetivamente se materializaram" (fl. 637). Apresenta relação de 15 páginas com valores que teriam sido pagos em função de ações trabalhistas, dando destaque à origem do referido débito (Softway, Lents, Credcard e Ibi – fls. 1.962 a 1.976). Essa planilha totaliza R$7.091.533,56. A soma dos valores referentes à Softway monta R$ 1.321.036,85. O impugnante indica que tais documentos já teriam sido apresentados à autoridade lançadora.*
*Adicionalmente, refere que as demonstrações financeiras da Softway em 2006, devidamente auditadas, indicavam provisão para contingências trabalhistas no valor de R$ 6.506.573,00 (fl. 2.108). Esse valor, consoante o documento referido, diz respeito à soma das provisões para contingências trabalhistas e fiscais. Apresenta, também, demonstrações financeiras relativas ao ano-calendário 2007, indicando provisão para contingências trabalhistas no montante de R$12.341.000,00 (fl. 2.128). O valor relativo ao ano-calendário 2006 é de R$ 20.925.000,00 contemplando contingências trabalhistas e fiscais. A diferença desse último valor para o valor de R$ 6.506.573,00, no valor de R 14.418.427,00, diria respeito à provisão constituída. Essa provisão não seria fraudulenta ou efetivada com o objetivo de manipular a escrita. A provisão teria sido realizada com o objetivo uniformizar critérios contábeis. Dessa forma a provisão para contingências estaria adequadamente justificada e comprovada.*
*Quanto à validade dos lançamentos que tornaram negativo o patrimônio líquido da Angra, o impugnante defende que os referidos lançamentos são uma decorrência do lançamentos efetuados na investida Softway. Uma vez comprovados os últimos, comprovados também os lançamentos realizados na Angra. Os lançamentos efetuados na Angra decorrem dos lançamentos efetuados na Softway.*
*Quanto à amortização do ágio efetivada na Angra, informa que o valor diz respeito à aquisição da participação da Softway por via da conferência da referida participação em aumento de capital da Angra pela Búzios L.P.. Quando a Tivit Investimentos adquiriu a Angra, a adquirente entendeu que o referido ágio não seria dedutível fiscalmente, uma vez que não suportado por documento hábil, motivo pelo qual reconheceu o valor como perda na contabilidade. O descumprimento do parágrafo 5º do artigo 14 da Instrução Normativa CVM nº 247, de 27 de março de 1996, não pode ser atribuído à impugnante, posto de decorreu de procedimento adotado pelo anterior controlador da sociedade. Com o objetivo de evitar litígio com o Fisco, optou pela baixa do ágio não comprovado. Ademais, a baixa também serviu ao propósito de adequar os assentamentos contábeis da Angra aos padrões contábeis do controlador. Assim, o impugnante entende comprovada a licitude da baixa do ágio em questão.*
*No que diz respeito à validade do laudo de avaliação, o impugnante reclama da acusação fiscal, que aponta: "(i) foi dirigido à Impugnante, e não à TIVIT*

*INVESTIMENTOS, que adquiriu a SOFTWAY; (ii) menciona a aquisição da SOFTWAY pela Impugnante, quando tal aquisição se deu pela TIVIT INVESTIMENTOS; (iii) é datado de 30/09/2007, ou seja, 3 meses após a aquisição da SOFTWAY; e (iv) foi elaborado a posteriori, para fundamentar, para fins fiscais, ágio desprovido de fundamento econômico". Retoma a possibilidade da comprovação do ágio por via de documentos internos arquivados pelo contribuinte. Dessa forma, o fato do laudo de avaliação corroborador estar dirigido à Tivit Investimentos seria irrelevante. O relevante seria a sociedade objeto de avaliação (Softway) e a valoração com base na rentabilidade futura. Apontou, também, estudo interno preparatório à realização do negócio (fls. 2.136 a 2.140). A contratação da KPMG para a avaliação do investimento então adquirido se deu por prudência e conservadorismo, uma vez que o estudo interno poderia não ser considerado suficiente. Esse o motivo pelo qual a data-base do laudo de avaliação foi o dia 30 de junho de 2007. Assim, encontra-se devidamente comprovada a expectativa de rentabilidade futura em torno do investimento (Softway) adquirido.*

*Quanto à sucessão do direito de amortizar o ágio, retoma o tema da sucessão universal em direitos e obrigações como consequência da incorporação. Escuda-se nos termos da Lei nº 6.404, de 1976.*

*Passa, então, a abordar outros argumentos. Vamos a eles.*

***Propósito Negocial e Planejamento Estratégico***

*Quanto ao propósito negocial, o impugnante inicia por alegar que não existe regra federal ou nacional que permita a desconsideração de um negócio em função de motivação exclusiva em torno da economia fiscal. Aponta jurisprudência do Carf nesse sentido.*

*Refuta, também, a desconsideração de negócios jurídicos em razão de pretendo abuso de direito, uma vez que não existiria previsão legal para a autoridade fiscal utilizar esse conceito para a efetivação de um lançamento. Mais uma vez aponta jurisprudência do Carf. Retomando a teoria do propósito negocial, indica que a motivação do negócio não poderia, segundo Marco Aurélio Greco, ser predominantemente fiscal. A demonstração da existência de outros motivos congruentes entre si poderia afastar a conclusão em torno da irregularidade do negócio para fins fiscais. Confira-se a defesa do impugnante quanto aos seus objetivos negociais (fl. 651):*

*"todos os atos praticados tiveram por motivo: expandir as atividades do Grupo TIVIT, com a posterior simplificação da estrutura societária que, em um primeiro momento, era bastante complexa e composta por diversas empresas; a finalidade da operação foi: a abertura do capital da Impugnante, com o ingresso de recursos e, consequentemente, aumento de seu potencial de competitividade no mercado, e todos os atos societários praticados inserem-se, congruentemente, neste contexto do fortalecimento da empresa por meio da realização da abertura de capital: (i) as aquisições de investimentos entendidos como relevantes e estratégicas, de partes independentes; (u) os fluxos de caixa ocorridos (pagamento em dinheiro); e (iii) as incorporações de empresas do Grupo TIVIT, simplificando sua complexa estrutura societária."*

*Refere, ainda, doutrina a respeito da propósito negocial e da conformidade entre a intenção da parte e a causa jurídica do negócio.*

*Conclui pela congruência do motivo e da finalidade das operações realizadas, que não tiveram objetivos predominantemente tributários.*

*Aborda, então, a coerência do seu planejamento estratégico. Entende que, eventualmente, determinada operação poderia ser considerada em descompasso com o propósito negocial acima esclarecido. Ocorre, entretanto, que o planejamento estratégico contempla conceito mais amplo, uma vez que toma por meta comportamentos visando a construção de uma situação futura desejada. Nesse contexto, todas as operações desenvolvidas pelo impugnante foram efetuadas consoante o seu planejamento estratégico.*

***Multa Qualificada***

*Alternativamente, o impugnante requer o afastamento da multa qualificada por entender que não houve dolo ou fraude nas operações que culminaram no ágio. Reclama da tipificação genérica da conduta do impugnante como simulada. Entende que não restou demonstrada a prática da simulação. As operações do impugnante foram todas realizadas às claras, registradas perante os órgãos competentes e na escrita comercial. Aduz que não teriam sido apontadas as condutas que culminaram na aplicação dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Parte, então, para a demonstração da inadequada aplicação da multa qualificada ao caso dos autos.*

*Retoma o conceito de sonegação plasmado no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Entende que não agiu de forma dolosa e que jamais omitiu informações a respeito das suas operações ao Fisco. Defende que a caracterização do dolo requer a da fraude. Para tanto, se faz necessário o ânimo de prejudicar ou fraudar. Assim, o dolo é um ato de má-fé, fraudulento, efetivado em prejuízo de outrem. O agente age de forma intencional. Diferencia o erro do dolo, apontando que o segundo é intencional. Cabe ao acusador prova a intenção dolosa do agente. Apresenta doutrina e jurisprudência do Carf nesse sentido, concluindo (fl. 661):*

*"Deveras, quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.*

*No presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Impugnante, tendo em vista que:*

*(i) a Impugnante prestou informações e forneceu documentos à Autoridade Fiscal, no decorrer do procedimento de fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; e (ii) todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados nos órgãos societários competentes e declarados ao Fisco Federal por meio das devidas obrigações acessórias."*

*Apresenta, então, mais jurisprudência administrativa para ao fim concluir (fl. 665):*

*"Em conclusão: quem age de má fé, quem dissimula, quem simula, perpetra fraude, oculta fatos geradores de tributos, quem quer sonegar tributo certamente não é aquele que (i) leva a registro todos os atos societários relacionados à operação; (ii) apresenta todas as informações ao Fisco Federal, por meio das declarações e obrigações acessórias; (iii) presta todos os esclarecimentos requeridos pela Fiscalização; e (iv) oferece à Autoridade Fiscal todos os documentos necessários à investigação."*

*Diante desse cenário, por entender não provada qualquer conduta dolosa, fraude, simulação ou sonegação, requer o cancelamento da multa qualificada.*

*Passa, então, a defender a inexigibilidade da multa em caso de dúvida. Evoca o artigo 112 do CTN na hipótese da manutenção do lançamento pelo voto de qualidade. Nessa hipótese, haveria dúvida quanto à aplicação da penalidade. Alega a decadência do direito de constituir o crédito tributário atinente ao ano-calendário 2009. Partindo da premissa de que não houve a prática de atos dolosos, fraude ou simulação, requer o início da contagem do prazo de cinco anos a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. Deseja afastar, portanto, a regra constante do artigo 173 do CTN. Confira-se o núcleo da tese (fl. 668):*

*"Analisando-se o presente caso, em que (i) os tributos exigidos - IRPJ e CSLL - estão sujeitos ao lançamento por homologação; (ii) ocorrência do fato gerador desses tributos em 31/12/2009 (correspondente à suposta glosa do ágio amortizado no curso do ano de 2009); (iii) a Impugnante somente foi cientificada das autuações em 08/12/2015; (iv) não ocorreu nenhuma das condutas previstas na Lei n° 4.502/64, conclui-se: quando a Impugnante foi cientificada da lavratura dos autos de infração, os créditos tributários relativos ao ano-base de 2009 já estavam extinto, nos exatos termos dos artigos 150, § 4°, e 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional, ocorrendo a decadência do direito de constituição de eventual crédito tributário pelo Fisco."*

*Protesta, também, contra o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada. A vedação ao confisco é regra constitucional prevista no artigo 150, IV, da Carta Magna. A arrecadação exagerada que coloca em risco a sobrevivência do contribuinte não se justifica perante a Constituição Federal de 1988. As sanções tributárias visam garantir a arrecadação, estimulando o pagamento. Uma exigência desprovida de razoabilidade e proporcionalidade mostra-se avesso aos ditames constitucionais. Refere doutrina e jurisprudência judicial a respeito. O impugnante transcreveu trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal (STF), adotado na apreciação do Recurso Extraordinário nº 582.461, oriundo de São Paulo. Informou que se trataria de decisão em sede de repercussão geral. Repriso o referido trecho (fls. 676 e 677):*

*"De fato, a aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos.*

*A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1075, Rei. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.10.200, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento), conforme ementas reproduzidas no que interessa:*

*...*

*Destarte, o acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)."*

*Assim, o STF teria ratificado o entendimento de que o percentual máximo de uma multa seria 100% do valor do tributo, motivo pelo qual a multa de 150% seria inviável.*

*Esse entendimento teria sido confirmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 833.106.*

*Frente a isso, o impugnante apresenta o seguinte pedido (fl. 678):*

*"Portanto, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por essa E. Turma Julgadora, por economia processual, haja vista que o teor do artigo 62, §2°, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n° 343/2015, que reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do artigo 543-B, do Código de Processo Civil, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática:"*

*O impugnante apresenta, também alternativamente, o argumento da inexistência de previsão legal a determinar a adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL. O artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, seria exaustivo e dele não constaria a hipótese da adição ao lucro líquido da amortização do ágio. Rememora, então, a evolução legislativa. O ágio, para fins comerciais (escrita), deveria ser deduzido na medida em verificados os resultados projetados. A lei fiscal (Decreto-lei nº 1.598, de 1977) tratou da neutralidade do ágio relativamente ao lucro real, base de cálculo do IRPJ. A Lei nº 7.689, de 1988, não tratou dessa neutralidade para fins da CSLL. A Lei nº 9.532, de 1997, trouxe a possibilidade da dedução do ágio para fins do IRPJ (lucro real), não tendo tratado da CSLL.*

*Assim, a amortização do ágio que impactou a base de cálculo da CSLL não deveria ser adicionada para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal para tanto. Refere jurisprudência administrativa e seu favor. Conclui (fl. 686):*

*"Portanto, mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, ou seja, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade, motivo que enseja o cancelamento do auto de infração em comento."*

*Protesta, também, contra a exigência da multa isolada por falta do recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL. Alega que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é anual. Os recolhimentos estimados são antecipações do devido. Efetivada a apuração anual, não teria cabimento a exigência das antecipações ou da multa sobre elas incidente. Refere jurisprudência administrativa em seu favor, bem como Súmula nº 82 do Carf, qual seja:*

*"Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas."*

*Ademais, também não seria viável a exigência cumulada da multa isolada, incidente sobre as estimativas, com a multa incidente sobre o tributo apurado de forma anual.*

*As bases de cálculo seriam as mesmas, motivo pelo qual haveria cobrança concomitante.*

*Apontou jurisprudência administrativa em seu favor. Refere ser um disparate a cobrança, algo equivalente à exigência de multa de mora sobre a multa de ofício. Confira-se a argumentação expendida (fls. 695 e 696):*

*"Com efeito, a obrigação tributária de recolher mensalmente as estimadas corresponde à verdadeira antecipação do tributo que será devido ao final do ano-calendário (final do período). Portanto, verifica-se que não se tratam de duas hipóteses distintas da obrigação pecuniária, pois ambas referem-se ao recolhimento de um mesmo fato gerador, razão pela qual não merece guarida o lançamento realizado pela Autoridade Fiscal."*

*"Outrossim, insta ressaltar que o E. CARF, a fim de pacificar o posicionamento quanto ao tema em foco, aprovou a Súmula n° 105, onde restou firmado o entendimento de que "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 parágrafo 1º inciso IV da Lei 9430, 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" o qual vem, inclusive, sendo aplicado pela C. CSRF:*
*"RECURSO ESPECIAL. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 105.*
*E incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigido pela constatação de omissão de receitas, quando ambas recaem sobre a mesma receita." (Acórdão 9101-002.125 - g.n.)*
*Ante o exposto, verifica-se que o tema em questão encontra-se definitivamente pacificado neste E. Conselho, conforme jurisprudência consolidada da C. CSRF e, principalmente, da já citada Súmula CARF n° 105, de forma que não há como prosperar a exigência fiscal quanto à multa isolada, haja vista não ser permitida sua cumulação com a multa de ofício devida pelo não recolhimento de IRPJ e da CSLL."*
*Nesses termos requer o cancelamento da multa isolada.*
*Reclama, também, da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício. Defende que o artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, determina a incidência do juros apenas sobre os tributos. Como multa não é tributo, a exigência dos juros seria inviável. Distingue os conceitos de tributo, que não é sanção por ato ilícito, e penalidade pecuniária, plasmados no CTN. Refere jurisprudência administrativa e requer o afastamento da exigência dos juros incidentes sobre as multas.*
*Culmina, então, seu longo arrazoado com o seguinte pedido (fls. 701 e 702):*
*"Pelo exposto, a Impugnante requer a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, quer pela preliminar relativa à ausência de fundamentação do lançamento fiscal, quer pelas questões de mérito, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.*
*Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente, (i) a exoneração da multa agravada, tendo em vista que não restou comprovada ut. prática dolosa pela Impugnante, (ii) o reconhecimento da decadência do direito de constituir o crédito tributário referente ao ano base 2009, (iii) ou, ao menos, que a multa de ofício qualificada seja reduzida para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão, na esteira da jurisprudência do STF, (iv) o reconhecimento da impossibilidade de adição da despesa com a amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal (v) a exoneração da multa isolada, haja vista a impossibilidade de se exigir tal penalidade após o encerramento do ano-calendário, ou, ainda, de cumular sua exigência com a multa de ofício; e (vi) a exoneração dos juros calculados sobre a multa de ofício aplicada à Impugnante, uma vez que inexistente previsão legal neste sentido."*

Em julgamento realizado em 20 de junho de 2016, a 1ª Turma da DRJ/POA, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 10-57.121, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

Lucro Real. Amortização do Ágio.

A amortização do ágio prevista na Lei nº 9.532, de 1997, é uma exceção à regra geral da neutralidade do ágio para fins fiscais. A interpretação da norma que prevê a dedução fiscal do ágio deve ser efetuada à luz da sua excepcionalidade. Os beneficiários da norma excepcional são aqueles por ela referidos, não terceiros.

A escrita do contribuinte somente faz prova em seu quando não contiver vícios e for confirmada por outros subsídios. Essa confirmação se dá através do documento que conforta o lançamento contábil, documento esse que deve estar referenciado no lançamento. Laudo de avaliação posterior ao negócio que teria dado azo ao ágio não se presta para comprová-lo.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do Recurso Voluntário**

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 2362 e ss), onde pugna pela improcedência dos lançamentos, cancelando-se os lançamentos de IRPJ e CSLL.

(I) Preliminares

(I.1) Nulidade do lançamento - ausência de fundamentação e motivação apropriada a sustentar as glosas de despesas levadas a efeito pela autoridade fiscal;

(II) Do Direito

(II.1) Do objeto do PA 13864.720085/2013-51;

(II.2) Das operações efetivamente realizadas - reestruturação societária para abertura de capital;

(II.3) Da Preclusão/Decadência da possibilidade do Fisco questionar a origem de parte dos ágios;

(II.4) 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;

(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:

- Da validade da constituição da Provisão para Contingências na SOFTWAY;

- Da validade dos lançamentos que tornaram negativo o PL da Angra dos Reis;

- Da Validade do Laudo de Avaliação;

- Da sucessão do direito de amortização do ágio;

(II.9) Outros Argumentos:

- Da teoria do propósito negocial;

- Da inexistência de sonegação e fraude - impossibilidade de aplicação da multa agravada;

- Da decadência do direito de constituir o crédito tributário (IRPJ e CSLL) referente ao ano base de 2009.

- Da impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida;

- Da vedação ao confisco;

- 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;

Como eu já havia relatado o PA originário, que trata dos mesmos fatos, porém relativos ao ano-calendário de 2008, os autos que estavam na 2ª TO da 4ª Câmara desta Seção, foram a mim encaminhados em razão da conexão, conforme despacho de e-fls. 2677.

Assim, em 03/05/2018, recebi os presentes autos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/POA foi intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 01/07/2016 (ciência abertura do documento à e-fl. 2.360), e apresentou em 26/07/2016, recurso voluntário, juntados às e-fls. 2.362 e ss, tempestivamente, portanto dele conheço.

Conforme já colocado, estes autos se baseiam nos mesmos fatos do PA 13864.720085/2013-51, relativo ao ano-calendário de 2008, da qual também fui relatora, sendo que nestes, tratamos dos anos subsequentes, 2009 e 2010 assim, muito me baseio naquele voto, de acórdão 1301-002.608, de 19 de setembro de 2017.

**PRELIMINAR**

**1 - Da nulidade do lançamento fiscal - Ausência de fundamentação e motivação apropriada a sustentar as glosas de despesas levadas a efeito pela autoridade fiscal**

Preliminarmente, alega a recorrente que o lançamento seria nulo, pois o agente fiscal simplesmente juntou aos autos o TVF do PA do ano-calendário 2008 - 13864.720085/2013-51, deixando de fundamentar propriamente o presente lançamento.

Ora, em análise do TVF, de e-fls. 445 e ss, e lançamento efetuado não verifico razões para sua nulidade. É verdade que estes autos tratam dos anos-calendários posteriores àqueles lançados no outro PA, e no qual este PA se baseou, uma vez que os fatos são os mesmos, porém as consequências se deram em anos posteriores.

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo*:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*
>
> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Assim, deixo de conhecer dessa preliminar argüida.

**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 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").

No seu entender, numa fiscalização levada a efeito em 2015, 03/12/2015, 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, no presente caso em 2009 e 2010, 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 anos-calendários de 2009 e 2010, 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 (INCORPORADA) | VALORES LÍQUIDOS AMORTIZADOS | | |
|---|---|---|---|
| | 2009 | 01/01 a 31/08/2010 | 01/09 a 31/12/2010 |
| CARDET | 2.061.308,02 | 1.374.205,36 | 687.102,68 |
| CAUX | 817.969,30 | 545.312,88 | 272.656,44 |
| VARANASI | 3.928.134.26 | 2.618.756,16 | 1.309.378,08 |
| TIVIT INVESTIMENTOS/ SFT | 18.310.626,40 | 12.207.084,24 | 6.103.542,12 |
| LENTS | 68.403,62 | 39.902,11 | 0,00 |
| OPEN | 503.050,80 | 335.367,20 | 167.683,60 |
| **TOTAL** | **25.689.492,40** | **17.120.627,95** | **8.540.362,92** |

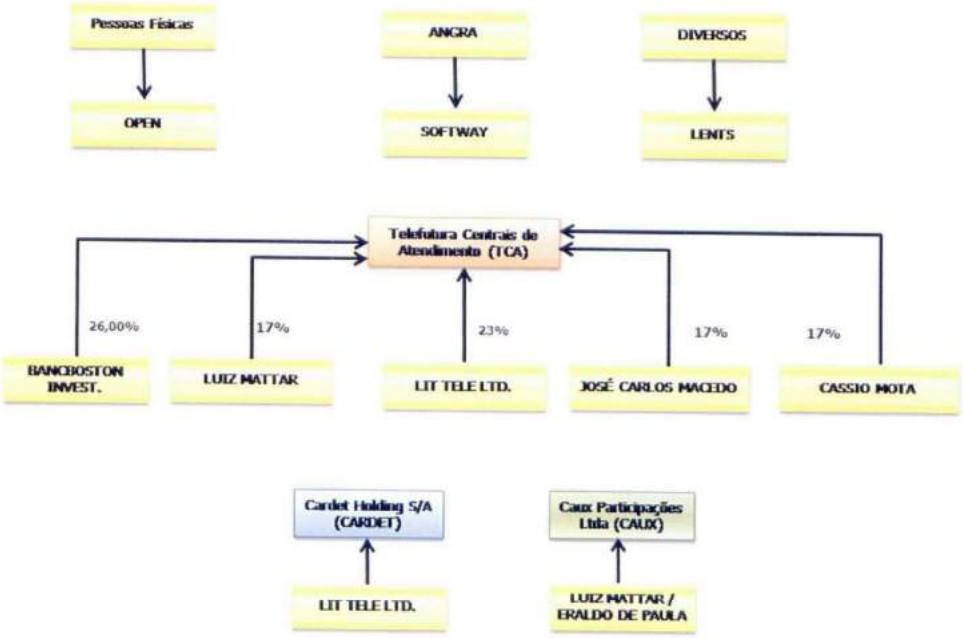
Necessário e relevante para o deslinde da matéria, o histórico das operações societárias realizadas, que demonstram como todas as reestruturações ocorreram no Grupo TIVIT.

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:



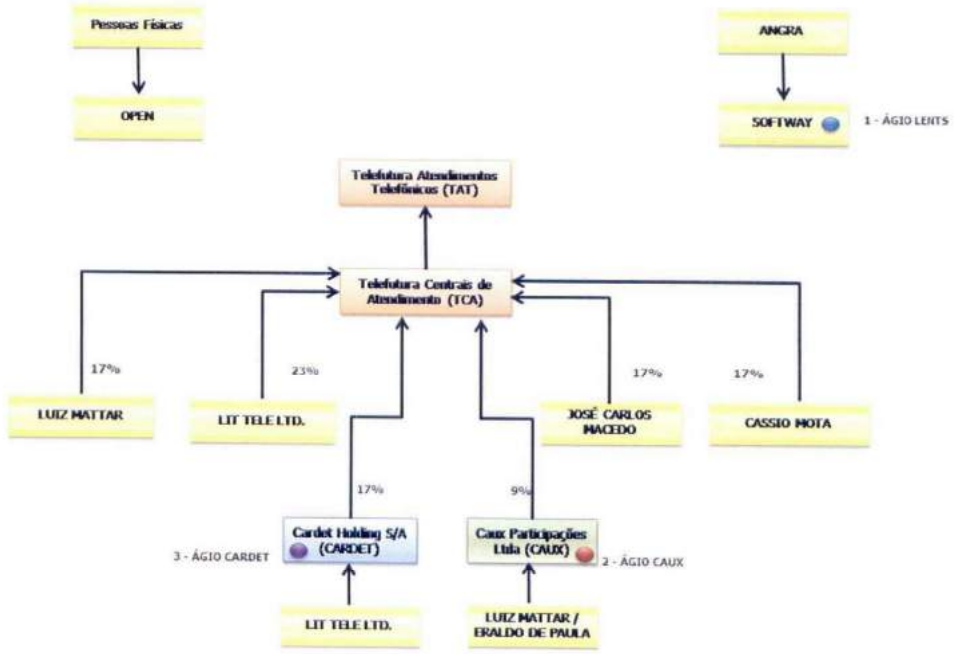

Em 30/05/2005 ocorreu a aquisição pela SOFTWAY Contact Center Serviços de Teleatendimento a Clientes S.A. (SOFTWAY), de 99,99% de participação societária da LENTS Serviços de Teleatendimento a Clientes Ltda (LENTS), com pagamento de ágio de R$342.018,12 (Ágio LENTS).

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.

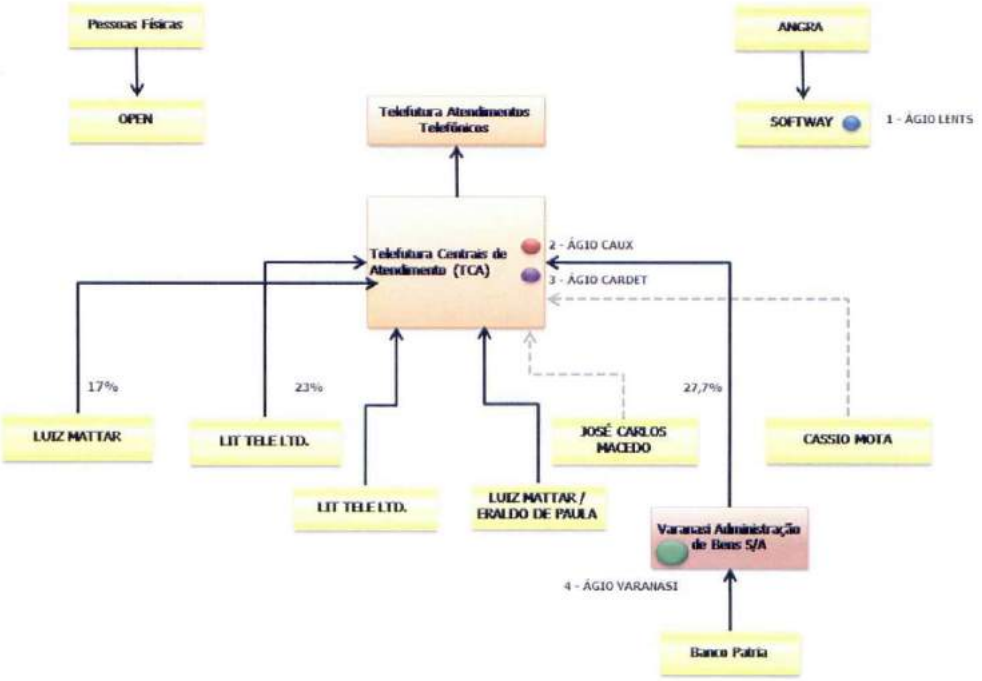
Em 27/01/2006, a SOFTWAY incorporou a LENTS e passa a amortizar o Ágio LENTS.

Em 02/03/2006, a TCA ingressa como controladora na empresa Telefutura Atentdimentos 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).

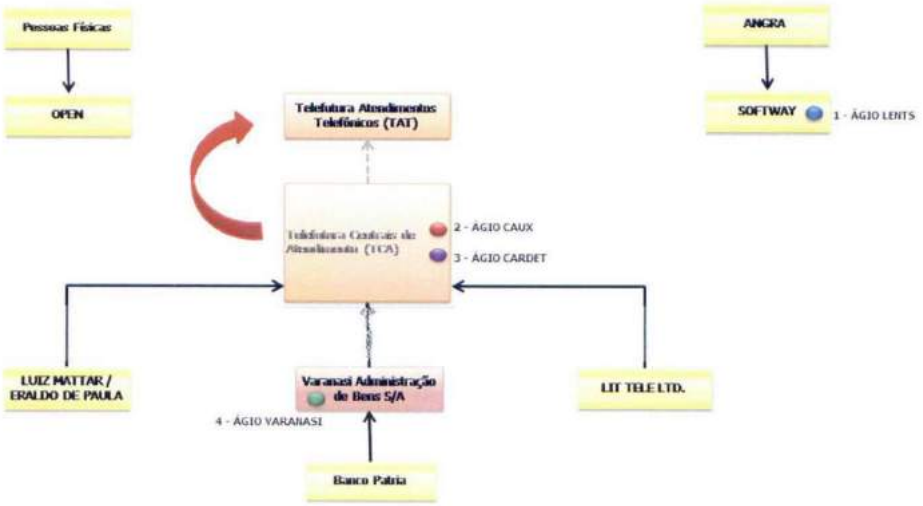
Em 30/06/2006, a VARANASI Administração de Bens S.A., empresa constituída em 22/03/2006, adquire, a participação societária detida pelas pessoas físicas Srs. José Carlos Macedo e Cassio Mota na TCA, de 27,7% do capital social, com pagamento de ágio de R$19.640.671,30 (Ágio VARANASI)



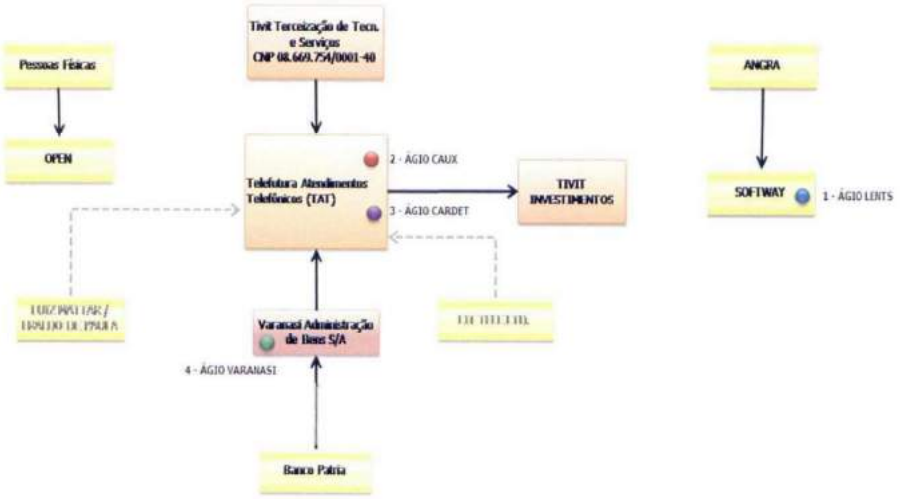

Em 14/05/2007 ocorre a transferência das participações societárias da TAT para a TCA, de propriedade dos sócios Lit Tele Ltd, Srs. Luiz Roberto Novaes Mattar, Eraldo

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

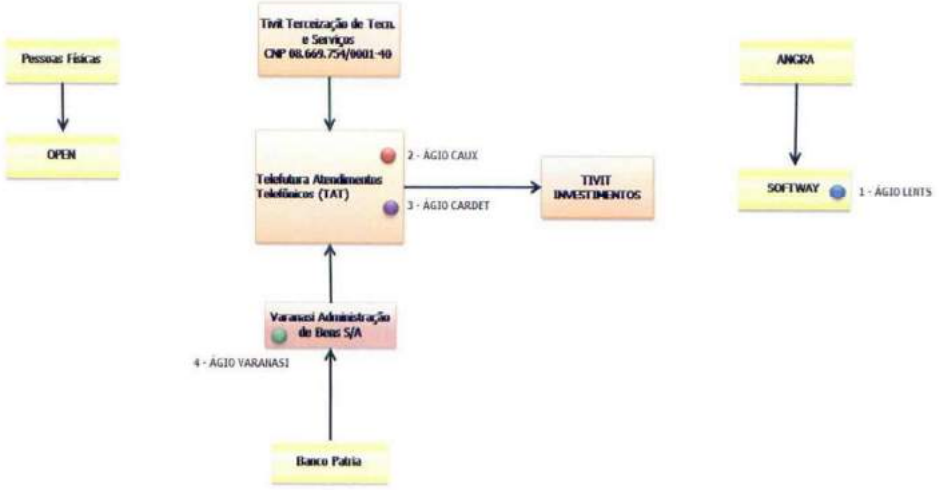
Assim, os ágios CARDET e CAUX, que estavam registrados e amortizados pela TCA continuam a ser amortizados pela TAT, que a sucedeu por incorporação. Dando início ao processo de simplificação da estrutura societária do atual Grupo TIVIT.



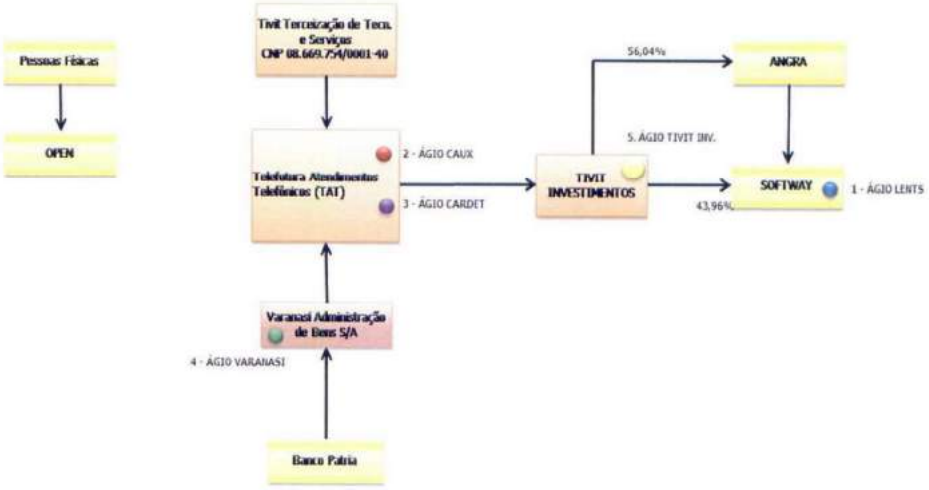

Em 22/06/2007, os sócios da TAT, Lit Tele Ltd, Luiz Roberto Novaes Mattar e Eraldo Dante de Paola realizam a conferêcia de ações de emissão desta empresa (TAT), em integralização de aumento de capital na Tivit Terceirização de Tecnologia e Serviços S.A. (TIVIT Terceirização)



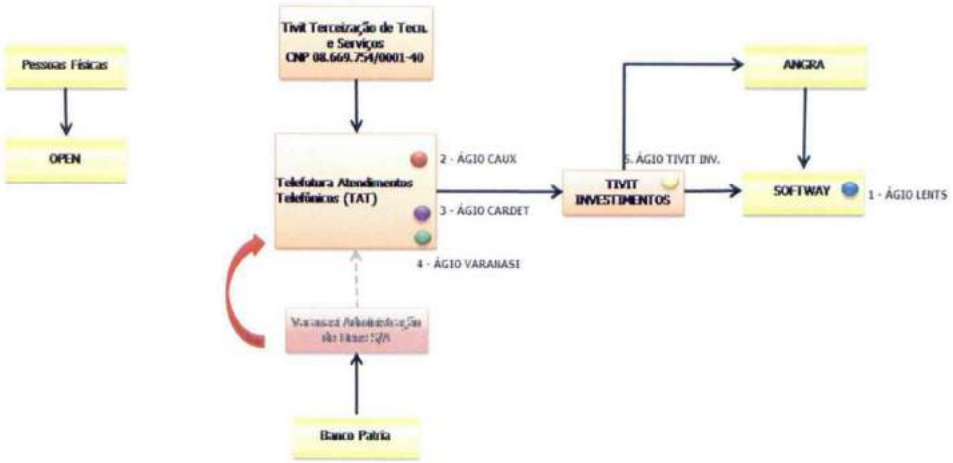

Em 19/07/2007, a TAT integraliza aumento de capital na TIVIT Investimentos no valor de R$95.000.000,00.



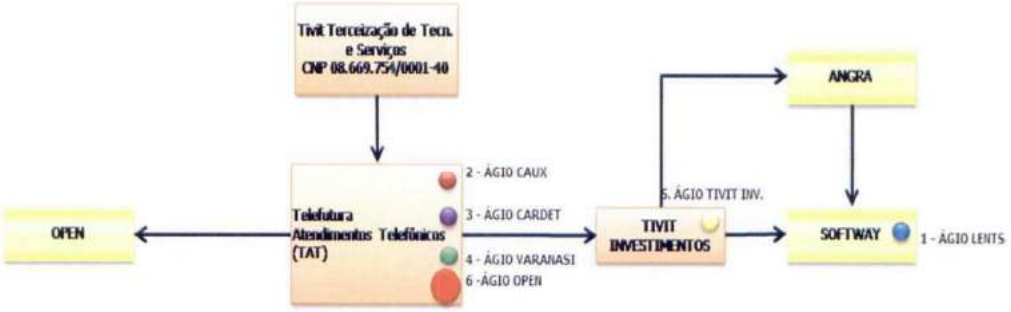

Em 20/07/2007, a Tivit Investimentos adquire a totalidade do capital social da SOFTWAY de duas formas: (i) 43,96% das ações adquiridas diretamente e (ii) 56,04% das ações adquiridas indiretamente, pela aquisição da totalidade das quotas representativas do capital social da ANGRA DOS REIS. E apurou um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



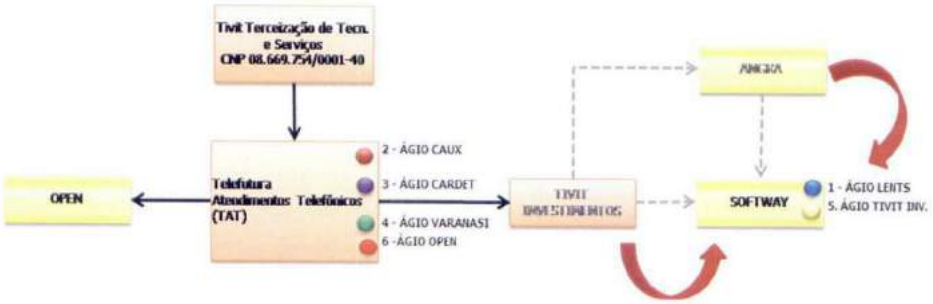

Em 31/12/2007, a TAT incorporou a VARANASI, passando a amortizar o ágio fiscalmente.



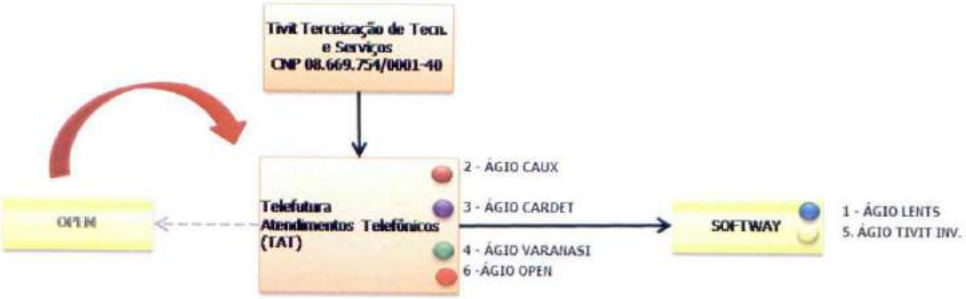

Em 02/05/2008, a TAT adquire a OPEN das pessoas físicas que a controlavam originalmente, apurando um ágio de R$12.758.020,15 (Ágio OPEN)



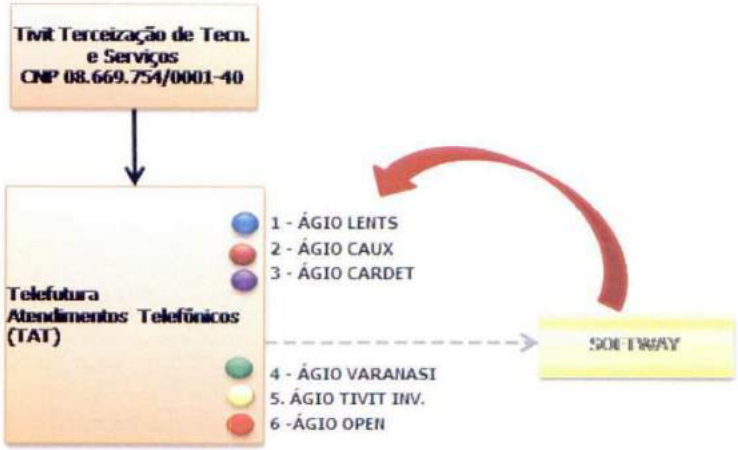

Em 23/06/2008, a TIVIT Investimentos e a ANGRA são incorporadas pela SOFTWAY, que passa a amortizar fiscalmente o ágio pago na sua aquisição.




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

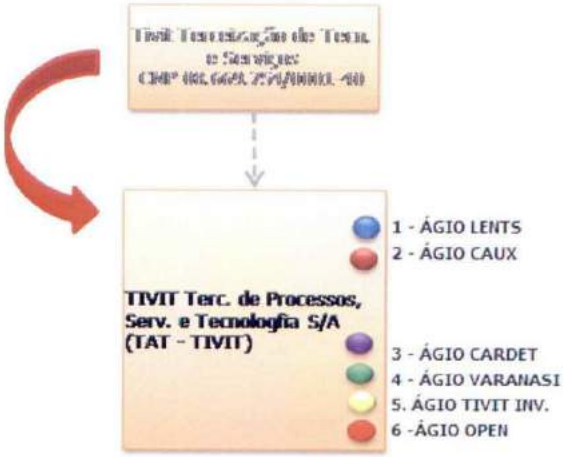



Também em 30/06/2008, a TAT incorpora a SOFTWAY e a sucede no direito à amortização fiscal dos ágios nela registrados:




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.

Importante aqui, também destacar algumas das razões do acórdão recorrido em contraposição ao alegado na impugnação: Que a amortização do ágio era neutra para fins fiscais, com a alteração da norma, através da Lei 9.532/97, abriu exceção à regra da neutralidade, aplicando-se de forma excepcional não apenas para os casos de privatização, cabendo ao Fisco identificar e punir eventuais enquadramentos artificiais ou irregulares. Acrescenta que o registro contábil das operações deve ser feito de forma diária, ou ao menos contemporânea à aquisição do investimento. Com relação à transferência do ágio, a norma deve ser interpretada, de igual forma, ou seja, restrita e excepcional, somente sendo passível de dedução a amortização do ágio ocorrida nos termos estritos da norma. Assim, somente àquele que adquiriu a participação societária com ágio é que seria possível a dedução, não havendo outorga a terceiros para que através de operações societárias possa ter o direito a deduzir tais despesas. E no que tange à utilização das "empresas veículos", concorda que a existência delas não é motivo suficiente para se concluir pela invalidade da operação, e sim apenas um indício de falsidade, que deve ser confirmado com outros indícios e provas.

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: (laudo extemporâneo e empresa veículo e transferência - simulação)**

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

| | |
|---|---|
| **Cardet e Caux** | Laudo de avaliação de 30/03/2006 intempestivo 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 incoporação 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 U$ 9.200.000,00, parte Caux U$ 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% x 167,2 = 28,4) e R$7,4 milhões (9% x 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 Grecco[1], 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 realizados, 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 conseqüência 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.

**b) Ágio VARANASI (laudo extemporâneo, transferência de ágio - simulação)**

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 partipação 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 | (2.386) | (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 (transferência do ágio)**

Com relação à este ágio, diz a Fiscalização:

| | |
|---|---|
| **Lents**<br><br>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 partipação acionária na Lents **seria dedutível a partir da incorporação da Lents pela Softway**, **mas a amortização do ágio remanescente no patrimônio da Softway quando essa foi incorporada pela Fiscalizada, geraria despesa indedutível** 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 SOFTWAY 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 SOFTWAY, 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 SOFTWAY 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 SOFTWAY, 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**<br><br>R$ 251.525,40 2º sem (item 16) | **Falta de comprovação**, mediante documentos hábeis e idôneos do **valor e da existência do ágio** (16.4.1 a 16.4.16) |
| | **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 (sem laudo, proximidade de datas)**

Com relação à este ágio, diz a Fiscalização:

| | |
|---|---|
| **Tivit Investimentos**<br><br>R$ 9.155.313,20 2º sem (item 17) | **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 |
| | **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). |
| | **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) |
| | 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). |

| | |
|---|---|
| | 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). |

Conforme visto acima, este ágio decorreu da aquisição pela TIVIT INVESTIMENTOS de 100% das quotas do capital social da SOFTWAY, 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 SOFTWAY incorpora a TIVIT Investimentos e a ANGRA DOS REIS passando a deduzir fiscalmente o ágio. E tempos após, a Recorrente incorporou a SOFTWAY continuando a amortizar esse ágio.

O ponto da Fiscalização centra-se também no fato de que na data de 30/06/2007, a SOFTWAY 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 era 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 desconsiderar 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:

Softway — Contingências - Pagamentos efetuados — Fl. 4172

| 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.

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) 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.

> 14.3. 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.

**g) Decadência parcial do lançamento de IRPJ e CSLL - ano calendário 2009.**

Em razão do meu entendimento de se afastar a multa qualificada para os lançamentos, entendo que deva ser aplicado o §4º do art. 150, do CTN, reconhecendo-se a decadência do lançamento do ano de 2009, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 08/12/15 (AR de fls. 492) , bem como, porque houve também o pagamento dos tributos, (DARF CSLL às fls. 2142 e conforme DIPJ, houve retenção na fonte para fins de IRPJ).

Assim, pelo reconhecimento da decadência dos lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2009.

**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 valida 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 conseqüência, 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.

**<u>i) Da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício</u>**

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 a novembro de 2009 e janeiro a dezembro de 2010 (exceção maço/2010).

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 n° 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 n° 9.430/96. Não compartilho do mesmo entendimento.

A ementa do Acórdão n° 9101-001.307 proferido na 1° Turma e utilizado como base para a edição da Súmula n° 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 oficio 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 n° 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.

**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 n° 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 subseqüente 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 subseqüente 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

**k) Da aplicação do art. 24 da LINDB**

O recorrente, através de Memoriais, fls. 2683 e ss, bem como da tribuna no dia da sessão de julgamento, requereu a aplicação pelo Colegiado, do art. 24 do Decreto-Lei 4657/42, incluído pela Lei 13.655/2018 (LINDB), que determina que:

*"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público." (g.n.)*

Entende que pelo que determina a citada norma, e levando-se em conta a época dos fatos, as orientações gerais, bem como a jurisprudência majoritária administrativa era no sentido de que o aproveitamento do ágio seria legítimo e plenamente válido. Citou alguns números de acórdãos que seriam nesse sentido.

Esta matéria é recente, e pela segunda vez foi suscita a mim, como relatora, no outro caso, Ac. 1301-000.597, o entendimento do Colegiado foi no sentido de se sobrestar o julgamento, a fim de que a PGFN fosse ouvida em sede de contrarrazões.

Neste julgamento, durante os debates, a posição vencedora foi a da não aplicação no caso em tela.

O meu entendimento inicial, é de que há possibilidade de aplicação nos casos julgados pelo CARF, inclusive neste. No entanto, há a necessidade de se verificar efetivamente e caso a caso qual seria a jurisprudência majoritária à que se refere a lei. O que seria a jurisprudência majoritária? Ou seja, questões que num primeiro momento não são tão simples de serem verificadas. Tudo isso, no intuito de se assegurar a segurança jurídica e o direito adquirido.

No caso em discussão, sem se verificar o entendimento majoritário à época dos fatos, o meu entendimento é de que o ágio constituído, originado nas formas colocadas seria plenamente válido, outros que por outras razões, comprovações de valor não seriam passíveis de serem aceitos.

Dessa forma, num primeiro enfoque parece-me aplicável o art. 24 da LINDB.

**CONCLUSÃO**

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, afastar as preliminares de nulidade e de decadência, 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.

- reduzir a multa de ofício para 75%;

- reconhecer a decadência dos lançamentos de IRPJ e CSLL, do ano de 2009, em razão do afastamento da multa qualificada;

- 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.

**Art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**

Antes de examinar a dedutibilidade do ágio, é necessário tratar da questão levantada pela recorrente acerca da aplicação do disposto no art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, assim redigido:

> *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

O objetivo da norma é proteger a boa-fé e a confiança do particular, bem como respeitar o princípio da segurança jurídica. No âmbito das relações tributárias, esses valores já estão abrigados no parágrafo único do art 100, no art. 146 e no art. 149, todos do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem limites à aplicação de novos critérios jurídicos e limites à revisão do lançamento.

Além disso, no âmbito do processo administrativo federal, o inciso XIII, do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, embora admitindo a possibilidade de mudança na interpretação da lei, veda expressamente a aplicação retroativa da nova interpretação.

Portanto, a meu juízo, em se tratando de lançamento tributário, o campo de aplicação do art. 24 da Lei de Introdução é residual, restrita à hipótese de lançamento de ofício que decorra diretamente da revisão, por mudança de critério, de um ato administrativo que já tenha se completado e produzido efeitos, como ocorre, por exemplo, com a concessão de benefício fiscal ou de diferimento, em caráter individual e sob condição. O referido ato administrativo não se confunde com o lançamento por homologação, no qual não existe, na maioria das vezes, nenhum ato ou manifestação expressa da administração.

Porém, mesmo superado esse óbice, a aplicabilidade do art 24 à amortização de ágio dependeria da comprovação da existência, ao tempo dos fatos, da *"jurisprudência administrativa majoritária"* a que se refere o parágrafo único daquele artigo.

Embora a lei não diga o que se deva entender por *jurisprudência majoritária*, a mim parece que, se o escopo da lei é proteger a confiança e a boa-fé do contribuinte, a jurisprudência não pode ser vacilante, nem formada por maioria estreita; mas, ao contrário, deve ser dominante e pacífica, porque só uma jurisprudência com essas características seria capaz de gerar no contribuinte a certeza de que agindo em conformidade com ela estaria amparado pelo ordenamento jurídico vigente e, portanto, seguro do que não sofreria qualquer sanção.

Entretanto, jamais se teve jurisprudência dominante e estável admitindo a dedutibilidade da amortização de ágio, até porque se existisse, nesse sentido, jurisprudência com tais características, já não haveria tanto processo de ágio no CARF.

Por essas razões, afasto a aplicação ao caso concreto do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

**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,* ***<u>seu fundamento econômico</u>****:*
>
> *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 n° 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 dedutibiliade 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 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.*
>
> 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 de mora sobre a multa aplicada em lançamento de ofício, a matéria já foi diversas vezes trazida à apreciação desta turma ordinária, que sistematicamente vem decidindo pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Para tanto, 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 e contribuições"***, constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de forma a abarcar nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

Também esse é o entendimento que tem prevalecido na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do qual é exemplo o Acórdão nº 9101-003.369, cuja ementa, na parte relativa aos juros de mora, foi assim redigida:

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado*

*pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.*

Do voto condutor da decisão, destacam-se os seguintes fundamentos:

*Assim, a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", constante do caput do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício. Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, caput e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), verbis:*

*(...)*

*A teor dos artigos suprarreferidos:*

*a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);*

*b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);*

*c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o caput do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.*

*(...)*

*Do preceito acima invocado (art. 61 da Lei nº 9.430), destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições." (grifo do original)*

*Pelas razões acima referidas, as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.*

Firmado nessas razões, indefere-se a pretensão da recorrente de obstar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

**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

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

Apenas para discordar da Relatora, no que tange à aplicação do art. 24 da LINDB.

Trata-se de questão de grande complexidade, e objeto de apelos recentes dos patronos dos Contribuintes que litigam neste Conselho, a aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB, Decreto-Lei nº 4657/1942) aos processos administrativos fiscais sob julgamento, nos casos em que as circunstâncias que determinaram a autuação eram consideradas corretas pela jurisprudência majoritária deste CARF, mormente através de precedentes favoráveis da Câmara Superior (CSRF) no período de realização da conduta considerada indevida.

O dispositivo, inserido pela Lei nº 13.655/2018, tem o seguinte teor:

> *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial,* ***quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado*** *levará em conta as* ***orientações gerais da época****, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou* ***em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária****, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.*

Pois bem, entende o Contribuinte que a Fiscalização não poderia autuá-lo, em razão da amortização das despesas de ágio ter se dado em conformidade com a jurisprudência da CSRF na época do ato, qualificando-se como *jurisprudência administrativa majoritária*, para fins de enquadramento legal como "*orientações gerais*". Nessa linha de raciocínio, entende que havendo demonstrado a existência de precedentes suficientes para qualificação de uma jurisprudência, no período em que a conduta foi realizada, estaria resguardado de qualquer autuação posterior da Receita Federal.

Prejudicial à análise de haver ou não uma *orientação geral*, existem algumas questões prejudiciais a serem enfrentadas, nos que diz respeito ao alcance do referido art. 24 da LINDB.

Em primeiro lugar, pontuamos que discordamos veementemente do decido pela 2ª CSRF, através do **Acórdão nº 9202-006.996**, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que afirmou categoricamente que as alterações realizadas no âmbito da LINDB não teriam qualquer aplicação aos julgamentos no âmbito do CARF ("absoluta inaplicabilidade da Lei nº 13.655, de 2018, à atividade judicante do CARF").

Trata-se de norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto à sua previsão normativa, cabendo sim ao CARF aplicar o dispositivo em comento, em havendo situação que demande - de forma adequada - a sua aplicação, mormente em razão da menção específica à sua aplicação no âmbito revisional administrativo.

Essa mesma posição, quanto à necessidade de *observância* da Lei nº 13.655/2018 pelo CARF foi ressaltada recentemente em entrevista do Prof. Floriano Marques, ao aduzir: "*Novamente: a LINDB é aplicada, diariamente, pelo juiz. Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução, este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito*"[2].

Portanto, entendo que a discussão deve girar em torno da verificação se o caso posto sob julgamento é compatível ou não com a aplicação do art. 24 da LINDB. De pronto adiantamos que, ao nosso ver, não.

Parece-nos que o ponto mais problemático diz respeito ao alcance desse dispositivo em relação a atos realizados pelo Contribuinte, com base no art. 150, §4º do CTN, com a finalidade de declarar os fatos geradores ocorridos, apurar o tributo devido - incluindo aí o cômputo de despesas e demais exclusões na apuração do seu Lucro Real - e, finalmente, pagar o tributo, sujeitando-se a posterior ato homologatório da Administração, expresso ou presumido.

O dispositivo é expresso em afirmar que alcança "*a validade de **ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja produção já se houver completado*".

Adiantando-nos à parte final da disposição, não temos dúvidas de que o ato do contribuinte *perfaz a constituição do crédito tributário*, o que resta corroborado pelo efeito extintivo do "pagamento antecipado", conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 - somente se extingue o que já existe, com definitividade, ainda que sujeito a posterior revisão administrativa no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador - de modo que não vemos como sustentar, ainda que *ad argumentandum*, que o lançamento somente se concluiria após o término do processo no âmbito do CARF.

Causa maior dúvida, entretanto, o alcance de "*ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*", em razão de uma peculiaridade gramatical da língua portuguesa. A perplexidade reside, precisamente, no alcance semântico do adjetivo "*administrativa*", se em relação apenas a "*norma*", ou se afeta os demais substantivos.

Trata-se de um caso especial de concordância nominal, no qual o adjetivo é posposto aos substantivos, em que a regra culta autoriza que o adjetivo concorde, em gênero e número, com o substantivo mais próximo **ou** com todos eles (assumindo a forma masculino plural, se houver substantivos de ambos os gêneros). Por exemplo, são gramaticalmente corretas e de idêntico significado as frases:

> A noiva exigiu o vestido e a maquiagem ***perfeita*** para o casamento.
>
> A noiva exigiu a maquiagem e o vestido ***perfeito*** para o casamento.
>
> A noiva exigiu o vestido e a maquiagem ***perfeitos*** para o casamento.

[2] https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/lindb-floriano-entrevista-carf-06082018

A noiva exigiu a maquiagem e o vestido ***perfeitos*** para o casamento.

A despeito da regra, a utilização do adjetivo flexionado em número, concordando com todos os substantivos, traz um evidente ganho de clareza, afastando dúvidas sobre o alcance dele a todos ou apenas ao último termo.

A relevância da dúvida é ***patente***, pois o ato do contribuinte, em cumprimento da obrigação de apuração do crédito tributário, **não** tem natureza de ato administrativo (diferentemente do lançamento tributário, realizado exclusivamente por autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN[3]) - em sendo o adjetivo "administrativa" referente exclusivamente a "norma", então tanto o ato administrativo quanto o privado estariam abrangidos pelo dispositivo, caso contrário, apenas os atos administrativos, como o lançamento, estariam sujeitos à vedação de revisão.

Em caso de dúvidas na interpretação, a própria LINDB nos dá diretrizes, em seu art. 5º, ao determinar que "*Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*" - com isso, não se quer dizer que a intenção do legislador - *mens legislatoris* - deve se sobrepor ao texto legal e seu sentido próprio adquirido dentro do sistema jurídico, mas sim que, em caso de dúvida sobre este sentido, o recurso à finalidade que se pretendia alcançar é admitida para esclarecer o conteúdo e alcance da norma.

Em 2015, o Senado Federal editou obra denominada "*Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática*", que compilou estudos sobre o Projeto de Lei nº 349/2015, posteriormente convertido na Lei nº 13.655/2018. Neste trabalho, diversos professores que participaram na elaboração do projeto de lei apresentaram as razões para os dispositivos, sendo digno de nota trecho da autoria dos Professores Floriano Azevedo e Egon Bockmann:

> *O projeto de lei apresentado ao Senador Antonio Anastasia para atualizar a Lei de Introdução traz algumas boas indicações de como lidar com a atual realidade. Ao invés de perseguir um positivismo fechado e fora do tempo, a iniciativa propõe a inclusão de uma série de artigos à Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro, voltadas a balizar a interpretação e aplicação do direito público. Sem tolher a atuação dos órgãos administrativos, jurisdicionais ou de controle,* ***o projeto coloca parâmetros de estabilidade e previsibilidade às relações com a Administração Pública.*** [4]

Nesse sentido, ***os autores deixa claro que a lei busca regular o tratamento de atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativos***, que tenham sido constituídos levando-se em conta a orientação geral vigente na época, como forma de resguardá-los do controle posterior por novos critérios ou novas interpretações. Isso fica claro em outros artigos da mesma obra, como este da lavra de Marçal Justen Filho:

---

[3] Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

[4] MOREIRA, Egon Bockmann; MARQUES NETO, Floriano Azevedo. Uma Lei para o Estado de Direito Contemporâneo, In Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática. Brasília: Senado Federal, 2015, p.11.

> *A ação visa o exame de ato administrativo concreto, nas suas diversas manifestações. Assim, poderá versar sobre ato administrativo unilateral ou bilateral. Poderá envolver inclusive aspecto específico de ato administrativo, tal como o preço ou quaisquer outros valores contemplados para constituir despesa ou receita da Administração Pública.* [5]

Mais enfático ainda é Egon Bockmann:

> *O artigo 26 determina que as decisões (administrativas, controladoras e/ou judiciais - isto é, todos os atos de aplicação do Direito) que porventura invalidem atos e negócios jurídicos administrativos pretéritos (ato, contrato, ajuste, processo ou norma - pouco importa o nome) tenham de levar em consideração seus efeitos futuros.* [6]

Assim, parece haver entre todos os autores que participaram da elaboração da lei um alinhamento no sentido do alcance do art. 24 da LINDB apenas aos atos administrativos, e não a quaisquer atos privados, ainda que relevantes na relação entre Administração Pública e o cidadão-contribuinte. Esse ponto foi expressamente afirmado pelo Prof. Carlos Ari Sundfeld, um dos autores da lei, nos seguintes termos:

> *O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que* ***nenhuma REVISÃO DE VALIDADE DE ATO SINGULAR DA AUTORIDADE (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito****. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova intepretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e paragrafo único, e art. 146)* [7].

Por mais que o ato apuração do tributo seja do contribuinte em relação à Receita Federal, que deverá homologá-lo, *isso não o torna um ato administrativo*, cuja definição clássica de Hely Lopes Meirelles já acentuava seus caracteres: "*Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa*

---

[5] JUSTEN FILHO, Marçal. Artigo 24, In Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática. Brasília: Senado Federal, 2015, p.29. É preciso frisar que o artigo 24 analisado nesse artigo é correspondente ao art.25 da versão final da lei, o qual foi objeto de veto, mas cuja redação foi construída de forma articulada com o art. 25 (atual art. 24), e aduzia o seguinte:
Art. 25. Quando necessário por razões de segurança jurídica de interesse geral, o ente poderá propor ação declaratória de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, cuja sentença fará coisa julgada com eficácia erga omnes.
§ 1º A ação de que trata o caput deste artigo será processada conforme o rito aplicável à ação civil pública.
§ 2º O Ministério Público será citado para a ação, podendo abster-se, contestar ou aderir ao pedido.
§ 3º A declaração de validade poderá abranger a adequação e a economicidade dos preços ou valores previstos no ato, contrato ou ajuste.

[6] MOREIRA, Egon Bockmann. Artigo 26, In Segurança Jurídica e Qualidade das Decisões Públicas: desafios de uma sociedade democrática. Brasília: Senado Federal, 2015, p.33.

[7] https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018

*qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor oo prbrigações aos administrados ou a si própria*".

A leitura do *caput* do art. 24 da LINDB deixa claro que a sua aplicação pressupõe a existência de pelo menos três atos (em sentido *lato*) distintos:

**Ato 01** - "*Ato administrativo"*[8].

**Ato 02** - "Ato de revisão na esfera administrativa"[9] .

**Ato 03** - "Ato de aplicação do art. 24 da LINDB, para anular o Ato 02".

Essa é a estrutura de aplicação do art. 24 - é a revisão da revisão. Mas antes disso, fica absolutamente claro que o primeiro ato, revisado pelo ato 02 e reestabelecido pelo ato 03, precisa ser necessariamente um *ato administrativo*.

No lançamento por homologação, o **Ato 01** é um ato do particular de declaração do fato gerador e apuração do tributo devido, dotado de natureza constitutiva do crédito tributário, e o **Ato 02** será a revisão feita pela Administração Tributária, com eventual lançamento, pretendendo o Contribuinte que o **Ato 03** seja realizado através do processo administrativo tributário (DRJ, CARF e CSRF). Como se vê, essa estrutura claramente não é compatível com a literalidade do art. 24 da LINDB, por se tratar de ato particular, e não ato administrativo.

Pretender afirmar que o lançamento realizado no contexto do lançamento por homologação seria o referido Ato 01, como forma de justificar a aplicação do art. 24 da LINDB, me parece absolutamente incorreto. Esse lançamento não é o ato a ser revisado inicialmente (ato 01), *mas sim o ato de revisão da conduta do particular* (ato 02).

A única forma de justificar a aplicação do art. 24 aos casos de lançamento por homologação seria através de uma ***interpretação analógica*** do dispositivo, a qual entendo não ser cabível, sobretudo por implicar, como resultado, em instrumento de dispensa de crédito tributário constituído, sem amparo direto de lei.

Desse modo, parece-nos que a referida norma não alcança os atos privados realizados no procedimento de declaração dos fatos geradores e apuração dos tributos devidos, mas apenas aos atos administrativos realizados pela Administração Pública.

Ainda nessa linha, entendo que mesmo nos casos de lançamento de ofício do tributo o art. 24 da LINDB teria pouca valia, haja vista que as hipóteses de revisão do lançamento são expressamente determinadas pelo art. 149 do Código Tributário Nacional, de modo que uma leitura *contrario sensu* deste dispositivo basta para se concluir que não há autorização para revisão do lançamento por mudança de interpretação do órgão sobre o Direito aplicado.

**Entretanto**, vejo valia no dispositivo em algumas situações mais específicas, como no caso do ato administrativo que concedeu um benefício fiscal ao contribuinte, e que

[8] Em rigor, pode-se ter no "ato 01" um "ato, contrato, ajuste, processo e norma administrativa", mas pela pertinência, utilizaremos apenas o "ato administrativo".
[9] Em rigor, seria "Ato de revisão na esfera administrativa, controladora ou judicial", mas restringimos para o nosso campo de análise.

posteriormente foi revisado em razão de mudança da interpretação do órgão quanto aos requisitos de gozo desse benefício. Ou, por exemplo, no caso de importações feitas através de canal vermelho, que sejam objeto de revisão aduaneira posteriormente em razão de mudança da interpretação da Receita sobre a classificação fiscal do produto ou sobre a necessidade de licença de importação.

São apenas alguns exemplos que me vêm à mente e que demonstram a utilidade do art. 24 no âmbito tributário, ainda que mais modesta do que pretendeu o Recorrente no presente caso.

Frisamos que, ao assumir esta posição, não nos colocamos contrários aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança do Contribuinte - fomentados pela Lei nº 13.655/2018 - mas sustentamentos apenas que a intenção do Contribuinte de ver sua pretensão tutelada pelo dispositivo em questão não é adequada, ***sobretudo em razão da existência de dispositivos legais específicos com dão suporte à sua tese***, com muito mais substância.

Em se tratando de proteção da confiança do Contribuinte quanto à homogeneidade da atuação administrativa, especialmente no tocante ao critério jurídico utilizado, há que se mencionar expressamente a tutela dada pelo art. 146 do CTN:

> *Art. 146. A **modificação** **introduzida**, **de ofício** ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados** pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

Ao falar-se em modificação, está-se a pressupor a existência de algo anterior que será alterado, ou seja, no contexto do dispositivo, haveria o **critério jurídico original** e o **critério jurídico modificado**. A questão central para desatar a compreensão desse dispositivo é qual a base sob a que repousa o critério jurídico original.

Antes de abordá-la, há que se frisar também que o artigo 146 traz uma limitação objetiva ao poder fiscalizador, vinculando a Administração ao critério original para todos os fatos geradores anteriores à introdução da modificação, em relação a um mesmo contribuinte. É dizer, o novo critério somente poderá ser aplicado a um contribuinte a partir do momento que ele tenha ciência de que esta será a nova "regra do jogo".

Parece-me que a expressão "*critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*" induz, em uma leitura apressada, a entender que a restrição se daria no bojo de um único procedimento administrativo, como regra relativa a revisão de lançamento. Todavia, tal leitura resta infirmada a partir do momento que o artigo restringe expressamente a limitação a um mesmo sujeito passivo - ora, ***fosse essa alteração dentro de um lançamento já realizado, não haveria por quê restringir o seu alcance a um único contribuinte, pois ela já seria ab ovo restrita ao contribuinte daquele lançamento***.

A própria redação do dispositivo deixa em claras nuvens a erronia de se considerar o artigo 146 como restrição à revisão de lançamento.

Mais ainda, ***não faz sentido em se falar em alteração de critério jurídico dentro de um mesmo lançamento tributário, em face do artigo 149***, que traz as hipóteses

expressas de revisão de ofício do lançamento, não havendo, em seu rol exaustivo, qualquer hipótese de revisão por alteração no critério jurídico.

Como pode o artigo 146 se referir a uma revisão do critério jurídico adotado pelo fiscal, se o artigo 149 não incluiu tal possibilidade como hipótese de alteração do lançamento? Não faz sentido. A ideia de uma modificação de critério jurídico dentro de um lançamento resta afetada pela própria ausência de autorização legal para tanto.

Ao condicionar a limitação à introdução da modificação de critério jurídico (é dizer, à ciência do sujeito passivo), verifica-se que não se está falando de uma alteração dentro do próprio lançamento, como cuidamos de infirmar acima, mas sim de uma alteração do critério jurídico tomada, por determinado contribuinte, como o utilizado pela fiscalização.

Com esse esclarecimento, observa-se que o **critério original** não tem origem em um determinado ato de lançamento, mas possui uma base normativa autônoma. Parece-nos que a leitura do artigo 146 se esclarece à partir da sua compreensão conjunta ao artigo 100 do Código Tributário, *verbis*:

> *Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*
>
> *I - os **atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas**;*
>
> *II - as **decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa**, a que a lei atribua eficácia normativa;*
>
> *III - as **práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas**;*
>
> *IV - os **convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios**.*

Em primeiro lugar, salta aos olhos que o artigo 100, II é expressamente mencionado no corpo do artigo 146, ao apontar a decisão administrativa como causa da alteração de critério jurídico, o que indica, a meu ver, que caminhamos na direção correta para a compreensão deste comando legal. É absolutamente claro que no caso de uma decisão administrativa *com eficácia vinculante* que estabeleça novos critérios jurídicos, eles somente valerão para fatos geradores posteriores à sua publicação, que implicaria na ciência dos contribuintes.

Quanto aos incisos I e IV, parece-me que o artigo 146 não precisa abarcá-los, visto que enquanto normas gerais e abstratas não gozam de retroatividade fora das hipóteses do artigo 106 do Código Tributário Nacional, se aplicando também apenas aos fatos geradores posteriores à sua introdução. ***A tônica parece restar sobre o inciso III do artigo 100, que trata como normas complementares as práticas observadas reiteradamente pelas autoridades administrativas***.

Ao aplicar reiteradamente um critério jurídico em relação a determinado contribuinte, verifica-se que a há a consolidação de uma norma complementar que vincula a Administração àquela interpretação ou critério, perante aquele sujeito passivo. ***É a partir daí que se tem um critério original passível da modificação tratada pelo artigo 146 do CTN***.

Nesse sentido é a lição de Luciano Amaro:

> "(...) esse dispositivo expressa mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, na medida em que, repita-se, estende a inalterabilidade do critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento. (...)
>
> O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério... O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério)." (AMARO, Luciano. ***Direito Tributário Brasileiro***, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.354)

O exemplo do celibato eclesiástico talvez esclareça o que pretendo dizer.

Do nascimento da Igreja Católica até o século XII não havia qualquer exigência de celibato para sacerdotes da Igreja, com registro inclusive de papas casados. Entretanto, com os *Concílios de Latrão* alterou-se a interpretação que era dada às Sagradas Escrituras passando-se a sustentar que o clero deveria se abster do casamento. E como ficaram os sacerdotes casados à época do Concílio? Em razão da alteração do entendimento, a regra passou a ser exigida apenas aos novos candidatos ao sacerdócio, preservando-se os casamentos contraídos antes da regra ser "reinterpretada".

O próprio artigo 150, III, "a" da Constituição Federal, ao vedar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, encampa esse entendimento à partir do momento que se constata que os textos legais são vagos e ambíguos, sujeitos a mais de um sentido possível, na maioria das vezes. Assim, da mesma forma que não se pode retroagir a lei sobre fatos geradores anteriores a ela, tampouco pode retroagir uma nova interpretação dessa lei para atingir fatos geradores ocorridos durante período em que a fiscalização utilizava pacificamente outro critério jurídico - seria desrespeito à norma complementar decorrente da prática reiterada da administração.

Nesse sentido, calha mencionar o fato da jurisprudência pátria sufragar tal entendimento:

> *"Recurso Especial. Mandado de segurança. PIS e COFINS. Suspensão de incidência. Obrigatoriedade. Art. 146 do CTN. Mudança de critério jurídico. Inaplicabilidade a fatos pretéritos. Erro de direito.*
>
> *1. É obrigatória a 'suspensão de incidência do PIS e da COFINS' a partir da IN SRF nº 660/06, na hipótese prevista no art. 9º, III, c/c o art. 8º, §1º, III, da Lei nº 10.925/2004.*
>
> *2. A inobservância dos procedimentos previstos na IN SRF 660/06 não leva à presunção de incidência das contribuições para efeito de eventual direito a creditamento.*
>
> *3. Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 58/SRF, de*

*25/11/2008. Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a prática de erro de direito.*

***4. A orientação firmada na SCI nº 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade – art. 146 do CTN.***

*5. Recurso especial parcialmente provido." (STJ, 2ª Turma, REsp. nº 1.233.389/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 18.12.2013)*

*"Tributário. Aduaneiro. Importação. Mudança de critério legal. Art. 146 do CTN. Segurança jurídica.*

*1. O proceder da autora foi determinado formalmente por um critério de interpretação do Fisco que depois passou a ser considerado pelo próprio Fisco como ilegal.*

*2. Por força do art. 146 do CTN, a exigência fiscal ora combatida, por óbvio é ilegal, uma vez que foi o próprio Fisco quem expressamente exigiu a mudança de critério adotado pela autora em importação anterior.*

***3. A mudança de critério legal de interpretação adotada pelo Fisco, consoante estabelece o artigo 146 do CTN, ainda mais no caso de o Fisco compelir o contribuinte a agir de uma maneira, que, depois, passou a considerar ilegal, somente vincula o contribuinte para os fatos geradores ocorridos depois daquela mudança.***

***4. Em um sistema tributário absolutamente caótico, confuso e inflacionado normativamente, é absolutamente lógico e necessário o disposto no artigo 146 do CTN, na medida em que fica, por esse dispositivo, preservado o postulado da segurança jurídica, ao se exigir da administração tributária um proceder que permita ao contribuinte tomar conhecimento sobre os critérios que deverá observar nas suas condutas correlatas às obrigações tributárias principais e acessórias, previstas no cipoal da legislação tributária."*** *(TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 2008.72.01.0015054/SC, Rel. Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ 13.01.2011)*

*"Tributário. Consulta fiscal. Mudança de critério jurídico. Erro de direito. Art. 146 do CTN. Dever de lealdade e proteção à confiança da relação jurídico tributária. Irretroatividade. Inaplicabilidade a fatos geradores pretéritos. Art. 48, § 12, da Lei 9.430/96. Possibilidade de alteração de entendimento a fatos geradores posteriores.*

*1.* ***A normatividade do art. 146 do CTN conecta-se com o princípio da irretroatividade, vinculando a administração ao critério jurídico existente à época do fato gerador, tanto para a revisão de lançamento, quanto para o lançamento de ofício.***

> ***Oferecendo a interpretação oficial sobre a matéria, a Administração não poderia aplicar o novo critério adotado na consulta fiscal nos fatos geradores pretéritos, em razão do dever de lealdade e da relação de confiança que norteia a relação jurídico-tributária.***
>
> *2. **O novo entendimento exarado em consulta fiscal, que resulta em alteração de entendimento emitido anteriormente, tem aplicação tão somente aos fatos posteriores à ciência do contribuinte acerca do mesmo**. O art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a possibilidade de mudança da solução da consulta, relativamente a fatos geradores posteriores." (TRF da 4ª Região, Apelação REO nº 500206176.2010.404.7005/PR, Rel. Des.*
>
> *Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, j. 21.05.2014)*

E mesmo sob uma perspectiva de regramento do processo administrativo essa matéria foi objeto de preocupação do legislador. Vejamos o que diz o art. 2º, parágrafo único, XIII da Lei nº 9.784/99:

> *Art. 2ºA Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*
>
> *Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*
>
> ***XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação**.*

Como se vê, a lei geral dos processo administrativo federal veda expressamente que se dê aplicação retroativa a nova interpretação da legislação, com a finalidade de proteger a confiança construída. Esse dispositivo, entretanto, só tem aplicabilidade nos casos em que se estabeleça uma norma administrativa que justifique a base de confiança construída e apta a orientar as condutas do contribuinte, o que poderia se dar, por exemplo, para comprovação de práticas reiteradas da administração tributária.

Portanto, a pretensão do contribuinte não dependeria, pois, da aplicação do art. 24 da LINDB, por não ser ela aplicável a atos privados do contribuinte. Mas ainda que fosse, não seria aplicável em razão da especialidade dos arts. 146 e 100, III, do CTN, e o art. 2º, p.u., XIII da Lei nº 9.784/99, cuja correta compreensão e aplicação dariam igual tutela à confiança depositada e ao princípio da segurança jurídica.

Desse modo, entendo que o art. 24 da LINDB não se aplica ao presente caso concreto.

É como voto.

(*assinado digitalmente*)

Carlos Augusto Daniel Neto