



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

Processo nº 16327.000992/2010-11
Recurso nº
Resolução nº 1402-00.134 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 7 de agosto de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente WESTERN ASSET MANAGEMENT COMPANY DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Marcelo de Assis Guerra, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

WESTERN ASSET MANAGEMENT COMPANY DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS LIMITADA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2053-2074, e anexos de fls. 2075-2081, em fiscalização empreendida junto à contribuinte supramencionada, foram apurados os fatos descritos a seguir.

1. Início das operações do grupo Legg Mason no Brasil

Em 23/06/2005, os grupos Citibank e Legg Mason celebraram contrato de operações no qual o primeiro transferia ao segundo todo seu negócio de gestão de recursos de terceiros (“*asset management*”). Para tanto, o Banco Citibank S/A adquiriu e transferiu, às empresas a seguir, a totalidade dos ativos e passivos relativos à administração de recursos de terceiros:

O.C.F.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (posteriormente alterada para CITIFUNDOS ASSET MANAGEMENT LTDA) CNPJ 07.437.241/0001-41 – “bandeira renda variável”; e

L.M.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (alterada posteriormente para CITIPORTFOLIOS ASSET MANAGEMENT LTDA) CNPJ 07.437.251/0001-87 – “bandeira renda fixa”.

Essas duas empresas foram constituídas em 25/05/2005 com capital de R\$500,00, e até a data da transferência dos ativos e passivos relativos à atividade de gestão de recursos de terceiros pelo grupo Citibank nunca tinham operado.

A estrutura mundial mantida pelo grupo Legg Mason era organizada em dois segmentos: administração de ativos de renda variável (sob controle da “bandeira” Legg Mason) e administração de ativos de renda fixa (“bandeira” Western Asset). No Brasil o grupo Legg Mason não possuía negócios, até adquirir, em 30/09/2005, duas empresas “*holdings*”:

V.H.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (alterada posteriormente para Legg Mason Participações Ltda) CNPJ 07.437.238/0001-28;

P.D.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (posteriormente alterada para Western Asset Participações Ltda) CNPJ 07.280.105/0001-90.

Em 28/11/2005 essas empresas *holdings* promoveram, mediante aporte de capital do grupo Legg Mason, aumentos de capital social visando a aquisição local das cotas, então detidas pelo sócio Banco Citibank S/A, das empresas Citifundos Asset Management (pela Legg Mason Participações Ltda) e Citiportfolios Asset Management (pela Western Asset Participações Ltda).

Em 01/12/2005, quando adquiriu as cotas da Citifundos Asset Management, empresa da “bandeira renda variável”, a Legg Mason Participações Ltda pagou ao Banco Citibank S/A, conforme contrato de compra e venda de cotas (tradução às fls.1294-1297), o montante de R\$155.394.956,57, e registrou na *holding* o pagamento de ágio na aquisição do investimento. De acordo com o laudo de avaliação da empresa de auditoria (fls.1372-1375), o patrimônio líquido da Legg Mason Participações Ltda em 01/12/2005 era de R\$155.397.706,13.

Em 31/12/2005 houve a incorporação reversa da empresa Legg Mason Participações Ltda (*holding* – controladora) pela Citi Fundos Asset Management (controlada).

Também em 01/12/2005 houve a aquisição das cotas da Citiportfolios Asset Management (bandeira “renda fixa”) pela Western Asset Participações Ltda (tradução do contrato de compra e venda às fls.1309-1312), que para tanto pagou ao Banco Citibank S/A o montante de R\$41.407.638,13, e registrou o pagamento de ágio na aquisição do investimento, conforme laudo de avaliação da empresa de auditoria (fls.1238-1242).

Em 31/12/2005 houve a incorporação da empresa Western Asset Participações Ltda (*holding* – controladora) pela Citi Portfolios Asset Management (controlada), cuja razão social foi alterada para Western Asset Administradora de Recursos Ltda.

Com as incorporações das empresas *holdings* houve a transferência do ágio pago pelo Legg Mason Inc para as empresas Citifundos Asset Management Ltda e Western Asset Administradora de Recursos Ltda.

Em 31/05/2006, a Western Asset Administradora de Recursos Ltda foi incorporada pela Citifundos Asset Management Ltda, havendo a transferência do ágio pago na aquisição da Citiportfolios Asset Management para a Citifundos Asset Management.

Em 14/06/2006 foi alterada a razão social da Citifundos Asset Management Ltda para Western Asset Management Co. Ltda.

Em 31/01/2008, a sócia Legg Mason Inc retira-se da sociedade, transferindo suas cotas para Western Asset Management (Brasil) Holdings Ltda, CNPJ 09.215.259/0001-24, empresa na qual a Legg Mason Inc detém 99,99% de participação no capital social.

Em 27/05/2008, a Western Asset Management Co. Ltda foi transformada em distribuidora de títulos e valores mobiliários, alterando sua razão social para Western Asset Management DTVM.

1.1 Da contabilização do ágio pago pela Legg Mason Inc nas empresas *holdings*

O ágio pago na aquisição dos investimentos, originalmente registrado no ativo permanente – investimento nas *holdings*, após o processo de incorporação foi re-classificado para o grupo do ativo permanente – diferido das incorporadoras.

A partir de 2006, a Western Asset Management DTVM vem amortizando o ágio à razão de 1/96 avos mensalmente por período de apuração, de forma mais conservadora que a prevista nos termos do inciso II do artigo 386 do RIR/99.

Segundo a forma de contabilização adotada pela contribuinte, o fundamento econômico do ágio é o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, conforme inciso II do parágrafo 2º do artigo 385 do RIR/99.

A demonstração que embasa a escrituração do ágio nos termos do art.385, § 3º, do RIR/99 é o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira do Citigroup Asset Management (fls.61-120) que, utilizando a metodologia do fluxo de caixa para o acionista descontado a valor presente – fluxo de dividendos, projeta as operações da Citifundos e Citiportfolios no período de 01/12/2006 a 31/12/2012.

As incorporações reversas realizadas na sequência da aquisição dos investimentos viabilizaram a amortização na Citifundos do ágio pago em sua própria aquisição e na da Citiportfolios.

O grupo Legg Mason adquiriu o total das cotas das empresas Citifundos e Citiportfolios; entretanto, o fundamento econômico do ágio pago foi a aquisição de fundo de comércio relativo à atividade de gestão de recursos de terceiros (Citigroup Asset Management) do Banco Citibank.

Como a realidade fática na qual se insere esse empreendimento negocial inviabiliza a previsão de resultados futuros de empresas coligadas, pela ausência de histórico de operação na área de gestão de recursos de terceiros, esta fiscalização procederá à glosa das despesas de amortização de ágio, considerando não comprovado o fundamento econômico do ágio pelo valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, conforme razões a seguir.

2. Razões de direito (fundo de comércio/estabelecimento comercial)

No caso da empresa Citifundos, o fundamento econômico do ágio pago foi a aquisição do fundo de comércio relativo à atividade de “asset management” do Citigroup. Ressalte-se que a carteira de recebíveis cedida à Citiportfolios, único ativo transferido, representa a clientela, que não é passível de existência autônoma, estando diretamente relacionada ao fundo de comércio do CAM.

Fundo de comércio é fundamento econômico distinto da expectativa de rentabilidade futura, conforme se reconhece do § 2º do art.20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

No direito tributário, fundo de comércio e estabelecimento comercial são sinônimos. O fundo de comércio engloba também a carteira de clientes.

A mão-de-obra utilizada na execução da atividade-fim do estabelecimento comercial é tão importante quanto os bens corpóreos e incorpóreos que integram o estabelecimento, figurando como elemento do estabelecimento comercial.

O art.133 do CTN refere-se a fundo de comércio/estabelecimento comercial como passível de alienação autônoma, sem que haja alienação de participação societária ou de bens corpóreos.

O art.1.142 do Código Civil define estabelecimento comercial como “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

3. Razões de fato

3.1 Razões que permitem concluir tratar-se de aquisição de fundo de comércio.

Em 01/12/2005 o Citigroup transferiu à Citifundos e à Citiportfolios o fundo de comércio relativo à atividade de gestão de recursos de terceiros (CAM), conforme Contrato de Transferência de Ativos e Assunção de Passivos (fls.1854-1858, 1962, 1963-1965 e 1969-1974). Na mesma data todas as cotas dessas duas empresas foram adquiridas pelo grupo Legg Mason.

3.1.1 Bens, direitos e obrigações cedidos

Os bens, direitos e obrigações cedidos à Citifundos foram:

a) Ativo

- disponibilidades - caixa
- contas a receber (taxas de administração de fundos de investimentos)
- outros créditos (adiantamento de 13º e 14º salários)
- bens do ativo permanente (computadores, equipamentos, móveis, equipamentos de telefonia, veículos) e ativo diferido (software, benfeitorias em imóveis de terceiros)

b) Passivo

- outras obrigações (passivos trabalhistas a pagar)
- participações nos lucros/bônus

E à Citiportfolios foi cedido:

Ativo

- caixa e bancos
- contas a receber (taxa de administração de fundos de investimentos)

Conclui-se que à Citifundos foi cedida a totalidade dos bens, direitos e obrigações dos ativos circulantes e permanentes relativos ao negócio de gestão de recursos de terceiros e parte da clientela. Esse conjunto de bens, direitos e obrigações transferidos possibilita a continuidade do exercício da atividade do CAM.

À Citiportfolios coube somente parcela da carteira de recebíveis (clientela). Para viabilizar suas operações e o credenciamento na CVM para o exercício das atividades de administração de carteira de valores mobiliários, a Citiportfolios contratou prestação de

serviços da Citifundos, a partir de 01/12/2005, relativos a (i) departamento técnico e infraestrutura, e (ii) suporte operacional.

Portanto, a carteira de recebíveis vincula-se diretamente ao fundo de comércio da atividade do CAM, sendo deste indissociável. Ressalte-se que as empresas Citifundos e Citiportfolios nunca operaram de forma dissociada do fundo de comércio transferido pelo Citibank.

3.1.2 Funcionários

Houve a transferência de quase totalidade dos funcionários do CAM do Citibank para a Citifundos, os quais continuaram a trabalhar no mesmo local e com a mesma estrutura operacional.

A manutenção do ambiente e da estrutura operacional foi possível pois o CAM operava em local separado das outras atividades do Citibank desde 03/99, em cumprimento às Resoluções CMN nº 2.451/97 e 2.486/98.

3.1.3 Clientes

A transferência da administração dos fundos foi formalizada por meio das atas das assembleias gerais de cotistas. As cessões dos contratos de carteiras administradas foram formalizadas por meio de termos aditivos aos contratos, assinados entre o Citibank, a Citiportfolios e cada um dos clientes.

Os fundos continuaram a ser distribuídos pelo Citibank e as atividades permaneceram no mesmo local, com os mesmos elementos físicos, o que foi decisivo para a formação dessa clientela. O Citibank ainda operava diretamente junto ao público, e tudo continuava onde sempre esteve e onde a clientela estava habituada a transacionar.

3.2 Relatórios de avaliação econômico-financeira do Citifundos e Citiportfolios

Nos relatórios de avaliação econômico-financeira do Citigroup Asset Management Citifundos e Citiportfolios (fls.62-120), elaborados por empresa de consultoria em 28/11/2005, consta no item II – Descrição da Empresa (fls.72 e 103), que:

O CAM foi recentemente desmembrado em duas empresas, o Citiportfolios (...) e o Citifundos (...). Uma vez que o Citifundos é uma empresa recém-criada, não dispõe de histórico próprio, de forma que a análise feita a seguir refere-se ao CAM como um todo.”.

Assim, a análise do crescimento das receitas líquidas e patrimônio administrado pelos fundos foi baseada em dados do CAM do Grupo Citibank no período de 2002 a 2004. Esses dados foram utilizados para estimar o valor do fundo de comércio/estabelecimento comercial referente à Citifundos e à Citiportfolios.

A possibilidade de dedução do ágio está prevista no art.386, inciso III, do RIR/99 (art.7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97 e art.10 da Lei nº 9.718/98), para os casos de ágio cujo fundamento econômico seja expectativa por rentabilidade futura.

Constatado, no decorrer da ação fiscal, que o fundamento econômico do ágio é a aquisição de fundo de comércio, efetuou-se a glosa das despesas de amortização de ágio ocorridas nos anos-calendário de 2006 e 2007.

4. Base de cálculo

No ano-calendário 2006, a contribuinte deduziu a título de “Despesa de Amortização Local – Ágio” (fls.877, conta 818.101.098.617, compondo a linha 20 da ficha 05A - “Encargos de Depreciação e Amortização”, da DIPJ), o valor de R\$22.241.780,67, a ser glosado por esta fiscalização. O prejuízo fiscal apurado pela empresa foi de R\$12.661.347,23, mesmo valor da base de cálculo negativa da CSLL.

No ano-calendário 2007, a contribuinte deduziu a título de “Despesa de Amortização Local – Ágio” (fls.875, conta 818.101.098.617, compondo a linha 20 da ficha 05A - “Encargos de Depreciação e Amortização”, da DIPJ), o valor de R\$24.305.824,32, a ser glosado por esta fiscalização. A empresa apurou lucro real e base de cálculo da CSLL nos montantes de R\$1.808.319,84, compensando R\$774.994,22 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

4.1 Da compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL

Com a glosa da despesa de amortização de ágio no ano-calendário de 2006, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pela empresa se converterão em lucro tributável, acarretando a compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, do ano-calendário de 2007, no montante de R\$774.994,22.

5. Do lançamento

Constatadas as infrações de redução indevida do lucro líquido pela dedução de “despesas de amortização de ágio” (2006 e 2007), e de compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL (2007), nas empresas Western Asset Management DTVM (CNPJ 07.437.241/0001-87) e Western Asset Administradora de Recursos Ltda, da qual a Western Asset Management DTVM Ltda é sucessora legal por incorporação, será efetuado lançamento de IRPJ e de CSLL com juros de mora e multa de ofício, nos termos do art.957, inciso I, do RIR/99.

6. Anexo I – Histórico dos eventos societários ocorridos no ano-calendário de 2005

6.1 Histórico da V.H.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ 07.437.238/0001-28), futura Legg Mason Participações Ltda (empresa *holding* da bandeira de renda variável)

- 25/05/2005: constituída a empresa V.H.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda com capital social de R\$500,00.

- 30/09/2005: alteração da razão social da V.H.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda para Legg Mason Participações Ltda, e cessão de suas cotas para as empresas Legg Mason Inc (CNPJ 07.648.154/0001-33) – 99%, e Legg Mason Internacional Holding LLC (CNPJ 07.648.155/0001-88) – 1%.

- 28/11/2005: a sócia Legg Mason Inc promove aumento do capital social da Legg Mason Participações Ltda com aporte estrangeiro de R\$155.988.205,00.

-31/12/2005: incorporação da Legg Mason Participações Ltda (controladora) pela Citi Fundos Asset Management Ltda (controlada).

6.2 Histórico da O.C.F.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ 07.437.241/0001-41), futura Citifundos Asset Management Ltda (empresa operacional da bandeira de renda variável)

- 25/05/2005: constituída a empresa O.C.F.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda com capital social de R\$500,00.

- 25/08/2005: cessão das cotas da O.C.F.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda ao Banco Citibank S/A e Ricardo John Arroyo, com aumento de capital para R\$10.000,00, e mudança de razão social para Citifundos Asset Management Ltda.

- 01/12/2005: aumento de capital da Citifundos Asset Management Ltda para R\$578.000,00 e subscrição de novas cotas, com posterior cessão da totalidade das cotas à Legg Mason Participações Ltda, que passa a ser a única administradora da sociedade.

6.3 Histórico da empresa P.D.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ 07.280.105/0001-90), futura Western Asset Participações Ltda

- 25/05/2005: constituída a empresa P.D.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda com capital social de R\$500,00.

- 30/09/2005: alteração da razão social da P.D.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda para Western Asset Participações Ltda, e cessão de suas cotas para as empresas Legg Mason Inc e Legg Mason Internacional Holding LLC.

- 28/11/2005: sócia Legg Mason Inc promove aumento do capital social da Western Asset Participações Ltda com aporte estrangeiro de R\$41.565.584,00.

6.4 Histórico da empresa L.M.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ 07.437.251/0001-87), futura Citiportfolios Asset Management

- 25/05/2005: constituída a empresa L.M.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda com capital social de R\$500,00.

- 25/08/2005: cessão das cotas da L.M.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda ao Banco Citibank S/A e Ricardo John Arroyo, com aumento de capital para R\$10.000,00, e mudança de razão social para Citiportfolios Asset Management Ltda.

- 01/12/2005: alteração da razão social da Citiportfolios Asset Management Ltda para Western Asset Administradora de Recursos Ltda, cujo capital aumentou para R\$1.778.000,00; subscrição de novas cotas com posterior cessão da totalidade das cotas à Western Asset Participações Ltda, que passa a ser a única administradora da sociedade.

- 31/12/2005: incorporação da empresa Western Asset Participações Ltda pela Western Asset Administradora de Recursos Ltda.

- 31/05/2006: incorporação da Western Asset Administradora de Recursos Ltda pela Citifundos Asset Management Ltda.

- 14/06/2006: alterada a razão social da Citifundos Asset Management para Western Asset Management Co. Ltda.

- 31/01/2008: a sócia Legg Mason Inc retira-se da sociedade, transferindo suas cotas para a Western Asset Management (Brasil) Holdings Ltda (CNPJ 09.215.259/0001-24), antiga Saratov Participações Ltda, empresa na qual a Legg Mason Inc detém 99,99% de participação no capital social.

- 27/05/2008: a Western Asset Management Co. Ltda foi transformada em DTVM, com alteração de sua razão social para Western Asset Management Company DTVM Ltda.

7. Anexo II

A Western Asset Administradora de Recursos Ltda, até ser incorporada em 31/05/2006 pela Citifundos Asset Management, deduziu no Lalur, sob a rubrica “Despesas de Amortização de Ágio”, o montante de R\$1.362.268,80. Pelos motivos expostos neste Termo de Verificação Fiscal, essa despesa será glosada, sendo adicionada ao lucro líquido. Essa despesa também deve compor a base de cálculo da CSLL.

Em 31/05/2006, o lucro real apurado na Western Asset Administradora de Recursos Ltda foi R\$2.482.074,31, assim como a base de cálculo da CSLL, não havendo saldo de prejuízo fiscal, nem de base de cálculo negativa de CSLL a compensar.

O lançamento será efetuado na Western Asset Management Co. DTVM, sucessor legal por incorporação, conforme valores a seguir:

Despesa de amortização de ágio glosada: R\$1.362.268,80

IRPJ (15%) = R\$204.340,32

IRPJ(10%) = R\$126.226,88 (base de cálculo: R\$1.362.268,80 – R\$100.000,00)

IRPJ devido = R\$330.567,20

CSLL (9%) = R\$122.604,19

Os autos de infração (fls. 2016-2052) foram fundamentados nos seguintes dispositivos legais:

(...)

Da Impugnação

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2087-2141, acompanhada dos documentos de fls. 2142-2335, em síntese alegando que:

1. Da geração do ágio e das alegações da fiscalização

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

Autenticado digitalmente em 23/09/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/

09/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 01/10/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

A Legg Mason Inc adquiriu, por meio das empresas Legg Mason Participações Ltda (Legg Mason) e Western Asset Participações Ltda (Western Asset), as empresas Citifundos (impugnante) e Citiportfolios tomando por base laudos de avaliação de empresa de auditoria independente.

Nessas operações houve geração de ágio, pois os valores de patrimônio líquido das empresas adquiridas eram inferiores aos que foram pagos pela Legg Mason e Western Asset. Esse ágio foi contabilizado pelas empresas adquirentes e posteriormente amortizado pela impugnante – em vista das operações societárias realizadas.

2. Do direito

2.1 Rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio – cumprimento dos requisitos legais

Segundo o § 2º do art.20 do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no § 2º do art.385 do RIR/99, o lançamento do ágio deve indicar um dos fundamentos econômicos ali mencionados, mas não todos eles obrigatoriamente. Tal indicação é critério de decisão único e exclusivo do adquirente, não cabendo ao fisco estabelecer o fundamento que suportou o preço pago.

Caso a adquirente objetive explorar o negócio, o preço e o ágio podem ser fundamentados pela rentabilidade esperada.

A impugnante foi adquirida com ágio fundamentado no resultado de exercícios futuros, comprovado por laudo de avaliação de empresa de auditoria, conforme o art.385, § 3º, do RIR/99, sendo autorizada, pelo art.386, III, e § 6º, do RIR/99, a amortizar o valor do ágio posteriormente à incorporação, à razão de até um sessenta avos, para cada mês do período de apuração.

A fiscalização não apresentou prova de que o ágio em tela englobaria valor correspondente a fundo de comércio adquirido, tampouco qual a parcela desse montante comporia o total do custo de aquisição. A validade dos laudos elaborados pela empresa de auditoria não foi questionada pela fiscalização, que não analisou os fundamentos econômicos apontados nos laudos, e apenas afirmou, de forma genérica e abstrata, que o ágio estaria vinculado a fundo de comércio. O fisco deve provar a ocorrência do fato gerador da obrigação, e não apenas supor a existência do fato jurídico-tributário, sob pena de nulidade do lançamento.

2.2 Da incorreta análise da fiscalização quanto à valoração das sociedades adquiridas - da análise das sociedades empresariais e não de seus fundos de comércio

O estabelecimento/fundo de comércio é um conjunto de bens cuja função é operacionalizar a atividade empresarial. O fundo de comércio integra a sociedade, que representa algo maior, sendo a conjugação de duas ou mais pessoas que unem seu capital e trabalho com objetivo de lucro.

Os valores pagos pela aquisição das sociedades Citifundos e Citiportfolios não dizem respeito somente ao fundo de comércio, mas sim às sociedades gestoras das carteiras de investimento.

O ágio em tela surgiu da aquisição das sociedades Citifundos e Citiportfolios, pelo que os valores dessas aquisições dizem respeito às sociedades como um todo, e não somente aos respectivos fundos de comércio como supôs a fiscalização.

Ao contrário do entendimento da fiscalização, não foram adquiridos, pela Western Asset e Legg Mason, os bens individualmente ou mesmo o conjunto de bens (fundo de comércio) das sociedades Citifundos e Citiportfolios, mas sim as próprias sociedades, pelo que os valores pagos dizem respeito a uma análise das sociedades como um todo, incluindo elementos que não fazem parte do fundo de comércio, os quais compuseram a avaliação das sociedades adquiridas. O que de fato se adquiriu e pagou foram as sociedades, não sendo possível segregar ou identificar o valor pago pelo fundo de comércio nessas aquisições.

2.3 Da correta interpretação e aplicação do §2º do art. 385 do RIR/99

2.3.1 Dos fundamentos previstos no §2º do art.385 do RIR/99

O Pronunciamento Técnico 15 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) determina em seu item 32 as formas de reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura ou do ganho proveniente de compra vantajosa.

O fundamento previsto no inciso II do § 2º do art.385 do RIR/99 (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em precisão dos resultados dos exercícios futuros) será utilizado caso o adquirente pague, pela aquisição da adquirida, valor superior ao registrado no patrimônio líquido desta, esperando obter ganhos futuros com essa aquisição.

O fundo de comércio representa os meios usados pelo empresário para consecução de operações vantajosas, sendo formado por elementos corpóreos e incorpóreos.

Os incisos I e III do §2º do art.385 do RIR/99 fundamentam o ágio em dois elementos componentes do ativo das empresas (ativos - tangíveis e intangíveis – e fundo de comércio), enquanto que o inciso II (expectativa de rentabilidade futura) indica uma forma de valoração de todos esses elementos.

Sempre que uma aquisição com ágio respaldar-se na expectativa de rentabilidade futura, aplica-se o inciso II do §2º do art.385 do RIR/99, independente de qual elemento sustente aquela expectativa.

2.3.2 Dos fundamentos do ágio - motivação

O §2º, e incisos, do art.385 do RIR/99 não trazem qualquer regra para determinação do fundamento do ágio, não sendo admitidas interpretações extensivas que não estão respaldadas na legislação tributária.

À contribuinte compete guardar a documentação que suportou a fundamentação, conforme §3º do art.385 do RIR/99, o que foi feito por meio dos laudos de avaliação elaborados pela empresa de auditoria. Comprovado o real motivo que guiou o pagamento do ágio nas operações em tela, não pode ser acolhido o “entendimento presuntivo” da fiscalização, devendo ser canceladas as autuações combatidas.

2.4 Do enfoque contábil quanto à regra para determinação da fundamentação econômica do ágio e quanto à expressão fundo de comércio

Ainda que se alegue que a determinação da fundamentação econômica do ágio pressupõe a avaliação de cada um dos incisos do §2º do art.385 do RIR/99, desprezando a motivação e fazendo prevalecer o enfoque contábil na fundamentação do ágio, isso somente se aplica quando os elementos contemplados naqueles incisos possam ser individualizados, o que não foi demonstrado pela fiscalização.

Houve redundância do §2º do art.385 do RIR/99 já que, se o fundo de comércio mencionado pelo legislador no inciso III tivesse o significado conferido pela doutrina comercial (todos os bens destinados à consecução de objetivos da sociedade empresarial), não haveria espaço para os outros incisos, pois o fundo de comércio englobaria todos os bens da sociedade, que são a base para uma análise de expectativa de rentabilidade futura. Deve-se, pois, buscar o sentido dado à expressão fundo de comércio.

Para que um determinado bem possa ser registrado no ativo da companhia é preciso que ele seja passível de individualização. Fundo de comércio, assim, são todos os bens passíveis de individualização.

O inciso II do § 2º do art.385 do RIR/99 serviria também ao registro da expectativa de rentabilidade futura dos elementos que não puderam ser individualizados na formação do fundo de comércio.

A fiscalização concluiu que todos os bens que fizeram parte da aquisição compõem o fundo de comércio, sem identificar os bens individualizáveis, conferindo à expressão fundo de comércio o sentido colocado pela doutrina comercial.

Conforme os laudos apresentados, o ágio fundamentou-se na expectativa de rentabilidade futura atribuída à sociedade adquirida como um todo, sem mensurar e valorar cada um dos bens que formariam o fundo de comércio. Assim, a fiscalização não pode afirmar que todo o valor da rentabilidade futura seria atribuível ao fundo de comércio, sem antes individualizar os bens que compõem esse fundo de comércio.

Ademais, adotando-se o enfoque contábil, a fiscalização concluiria que a expectativa de rentabilidade futura dos bens individualizados somados, do fundo de comércio, seria inferior à expectativa calculada para a sociedade empresarial, pois há elementos que não podem ser reconhecidos contabilmente mas que compõem a rentabilidade futura (credibilidade, sinergia, e outros). A esses elementos deve ser reconhecida a expectativa de rentabilidade futura.

A expressão fundo de comércio refere-se exclusivamente ao intangível não identificado, sem chance de negociação individualizada, fruto de sinergia entre ativos e outros fatores; refere-se àquilo que vai além do valor de mercado dos ativos contabilizados. Esse é também o significado conferido pela doutrina contábil ao ágio gerado por expectativa de rentabilidade futura. A Instrução CVM nº 247/96 aponta apenas dois motivos para o ágio: (i) diferença entre preços de mercado e valor contábil, e (ii) ágio por expectativa de rentabilidade futura. Os Pronunciamentos Técnicos CPC 04 e 15 também mencionam o ágio por expectativa de rentabilidade futura, sem mencionar a expressão fundo de comércio.

O legislador se equivocou ao mencionar no Decreto nº 1.598/77 o fundo de comércio e expectativa de rentabilidade futura, pois mencionou o mesmo instituto contábil duas vezes.

Portanto, deve ser cancelada a autuação em virtude (i) do equívoco da fiscalização ao atribuir todo o ágio da operação ao fundo de comércio, sem individualizar os bens que o compõe, ou (ii) de as expressões fundo de comércio e ágio por expectativa de rentabilidade futura serem instituto único, não prevalecendo a glosa efetuada pela fiscalização.

2.5 Do erro cometido pela fiscalização na apuração do IRPJ e CSLL

A impugnante apurou valores de saldo negativo de IRPJ e CSLL no ano-base de 2006 e 2007 em virtude de recolhimentos por estimativa, bem como de retenções sofridas, porém a fiscalização não considerou tais valores na recomposição das bases de cálculo do IRPJ e CSLL desses anos. Assim, não foram cumpridos os requisitos de certeza e liquidez do art.142 do CTN e dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, pelo que é nulo o lançamento.

2.6 Da inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

Existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL. O que há em comum entre a CSLL e o IRPJ são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento; porém referidos tributos não observam as mesmas regras de dedutibilidade de despesas.

Portanto, deve ser cancelado o auto de infração, em razão da inexistência de previsão legal que permita a adição de despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.

2.7 Da impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão

A fiscalização glosou despesas com amortização de ágio efetuada pela Western Asset Administradora de Recursos antes de sua incorporação pela impugnante. Porém, conforme art.132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão.

Com relação à multa, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, sendo transferida ao sucessor somente se lançada antes do ato sucessório. No caso, como a multa foi lançada após a incorporação, não há que se manter a cobrança da multa lançada.

A autuação também não pode prevalecer em razão do caráter personalíssimo das multas, conforme já assentado pela jurisprudência judicial e administrativa sobre o tema, razão pela qual deve ser exonerada a multa de ofício.

2.8 Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Os juros não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. O art.13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança de juros Selic, remete ao art.84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos.

A multa é penalidade pecuniária, possui natureza de sanção; não é tributo, conforme art.3º e 113 do CTN. A cobrança de juros viola o princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 37 da CF/88).

O art.43 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a cobrança de juros em relação à multa isolada, hipótese diversa dos autos.

Ante o exposto, devem ser cancelados os juros de mora sobre a multa de ofício.

A decisão recorrida está assim ementada:

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO. Provado nos autos que o fundamento econômico do ágio na aquisição do investimento em controlada não foi a rentabilidade futura, mas o fundo de comércio da investida, incabível a dedução da despesa de amortização desse ágio.

CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à CSLL dele decorrente.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE. Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válido é o auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, discorrendo sobre seguintes tópicos resumidos no memorial a seguir transcrito:

“(…)

II – Nulidade da Decisão da DRJ – Ausência de Apreciação de Todos os Argumentos de Defesa

A decisão recorrida é nula, por afronta aos dispositivos que vedam o cerceamento de defesa no processo administrativo fiscal federal (artigos 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/72), tendo em vista que a DRJ deixou de apreciar os argumentos aduzidos pela Recorrente nos itens “II.1” (Rentabilidade Futura como Fundamento Econômico do Ágio – Cumprimento dos Requisitos Legais) e “II.4” (Do enfoque contábil quanto à regra para determinação da fundamentação econômica do ágio e quanto à expressão fundo de comércio) da impugnação.

III – Rentabilidade Futura como Fundamento Econômico do Ágio – Cumprimento dos Requisitos Legais

De acordo com o §2º do artigo 20 do DL nº 1.598/77, reproduzido pelo artigo 385 do RIR/99, o lançamento do ágio deverá indicar algum dos seguintes fundamentos econômicos: (i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (ii) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; ou (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Por exemplo, caso o adquirente tenha por objetivo explorar o negócio adquirido, o preço (e o ágio) pode ser fundamentado pela rentabilidade esperada. Por outro lado, se o adquirente pretende liquidar a companhia, poderá estar interessado na mais valia dos ativos subjacentes a serem vendidos. Portanto, não cabe ao Fisco estabelecer o fundamento que presume suportar o preço pago, especialmente quando o contribuinte preenche os requisitos legais para a comprovação de tal fundamento (como é o caso dos autos).

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 385 do RIR/99, o ágio fundamentado nos incisos I e II deve estar respaldado em *“demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração”*, o que pode ser feito mediante a apresentação de laudo de avaliação elaborado por empresa de auditoria independente, conforme fez a Recorrente.

Frise-se que o Laudo apresentado pela Recorrente não foi desconstituído, tampouco contestado pela Fiscalização ou pela Turma Julgadora. Ademais, a Fiscalização e a Turma Julgadora simplesmente afirmaram, de forma genérica, que o ágio estaria vinculado ao fundo de comércio, sem produzir, contudo, qualquer prova para referendar tal singela alegação.

Portanto, estando demonstrado que (i) a Recorrente cumpriu rigorosamente com todos os requisitos legais para a dedutibilidade da despesa com amortização de ágio, cujo fundamento econômico (expectativa de rentabilidade futura) está respaldado em laudo de avaliação elaborado por empresa de auditoria independente e (ii) a Fiscalização não desconstituiu tal prova, a pretensão consubstanciada nos lançamentos não poderá ser aceita, devendo ser reformado o acórdão recorrido e canceladas as autuações por esse E. CARF.

IV – Incorreta Análise da Fiscalização quanto à valoração das sociedades adquiridas

Analisando-se os conceitos de fundo de comércio e sociedade empresária, fica clara a distinção entre ambos. Isso porque, com relação ao fundo de comércio, o que se tem é um conjunto de bens cuja função é operacionalizar a atividade empresária. Porém,

quando se fala em sociedade empresária, tem-se algo mais amplo do que o fundo de comércio.

A sociedade empresária é a conjugação de esforços de duas ou mais pessoas, que unem o seu capital e trabalho com o objetivo de obter lucro. O fundo de comércio nada mais é do que o meio para a obtenção deste resultado pretendido.

Está claro, portanto, que o valor pago pela aquisição das sociedades Citifundos (Recorrente) e Ciptortifólio não diz respeito somente à transferência de um fundo de comércio, como equivocadamente afirmou a Fiscalização e repetiu a DRJ/SPOI, mas sim às sociedades empresárias como um todo, outro motivo pelo qual o Recorrente aguarda que este E. CARF reforme a decisão recorrida e cancele os autos de infração lavrados.

V – Correta Interpretação e Aplicação do § 2º do artigo 385 do RIR/99

O professor Eliseu Martins disserta em sua tese de doutorado, “Contribuição à Variação do Ativo Intangível”, que para se calcular o valor de qualquer tipo de ativo, seja ele “tangível” ou “intangível”, é possível que seja feita uma projeção acerca da sua expectativa de rentabilidade futura.

Isso porque não há como existir a expectativa de rentabilidade futura de algo que não seja um bem ou um conjunto de bens da empresa. Assim, conclui-se que sempre que uma aquisição com ágio estiver respaldada na expectativa, do adquirente, de rentabilidade futura, há que se aplicar o tratamento conferido ao fundamento previsto no inciso II, § 2º do artigo 385 do RIR/99, independentemente do elemento que sustenta aquela expectativa.

VI – Fundamentos do Ágio – Motivação

Não há qualquer imposição legal para que se adote um ou outro fundamento para o ágio, mas tão somente que se tenha documentação que comprove o fundamento adotado, de acordo com o motivo determinante que levou o comprador a pagar o ágio, o que deixa ainda mais claro o equívoco cometido pela Fiscalização e pela Turma Julgadora, pois, repita-se, isto foi feito pela Recorrente por meio do laudo de avaliação elaborado por empresa de auditoria independente.

VII – *Ad Argumentandum* – Da Necessidade de Individualização dos Ativos

Ainda que se entenda que a determinação da fundamentação econômica do ágio pressupõe a avaliação de cada um dos incisos do § 2º do artigo 385 do RIR/99, desprezando-se a motivação e fazendo prevalecer o entendimento do professor Marco Aurélio Greco (citado pela Fiscalização), fato é que isso somente se aplicaria quando os elementos contemplados naqueles incisos pudessem ser individualizados, o que não foi demonstrado pela Fiscalização no presente caso.

Ademais, reitere-se que o “fundo de comércio” integra a expectativa de rentabilidade futura, sendo, portanto, incorreta essa individualização..

VIII – Erro Cometido Pela Fiscalização na Apuração dos Tributos Exigidos

A Fiscalização não considerou, no cálculo do IRPJ e da CSLL supostamente devidos, os valores recolhidos pela Recorrente a título de estimativa e as retenções desses tributos verificadas nos períodos autuados, motivo pelo qual os autos de infração lavrados são ilíquidos e incertos e deverão ser cancelados por este E. CARF.

IX – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com Amortização de Ágio Considerada Indeditível

Analisando-se o histórico legislativo relativo à matéria, denota-se que: (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; (ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

Por outro lado, e apenas a título de argumentação, caso se entenda que a norma de adição da amortização do ágio no lucro real (artigo 25 do DL nº 1.598/77) deve ser aplicada também à CSLL, deve-se considerar também aplicável a norma de exclusão (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97). E, nesse sentido, caso tenham sido cumpridas todos os requisitos previstos na legislação vigente, a dedutibilidade da amortização do ágio deve ser admitida também para a CSLL.

XI – Pedido

Ante o exposto, espera a Recorrente que este Egrégio CARF reforme a decisão ora recorrida, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração objeto do presente processo administrativo, por ser medida de Justiça!

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de autos de infração do IRPJ e CSLL, relativos ao período 2006 e 2007, em face de amortização de ágio considerado indevida pela fiscalização, entendendo que o fundamento econômico foi a aquisição de fundo de comércio.

Visando entender as operações realizadas pela recorrente que deram origem ao ágio cuja despesa de amortização está em litígio, importante reiterar os fatos relevantes descritos no Termo de Verificação Fiscal:

"Em 23/06/2005, os grupos Citibank e Legg Mason celebraram contrato de operações no qual o primeiro transferia ao segundo todo seu negócio de gestão de recursos de terceiros ("asset management"). Para tanto, o Banco Citibank S/A adquiriu e transferiu, às empresas a seguir, a totalidade dos ativos e passivos relativos à administração de recursos de terceiros:

O.C.F.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (posteriormente alterada para CITIFUNDOS ASSET MANAGEMENT LTDA) CNPJ 07.437.241/0001-41 - "bandeira renda variável"; e

L.M.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (alterada posteriormente para CITIPORTFOLIOS ASSET MANAGEMENT LTDA) CNPJ 07.437.251/0001-87- "bandeira renda fixa".

Essas duas empresas foram constituídas em 25/05/2005 com capital de R\$500,00, e até a data da transferência dos ativos e passivos relativos à atividade de gestão de recursos de terceiros pelo grupo Citibank nunca tinham operado.

A estrutura mundial mantida pelo grupo Legg Mason era organizada em dois segmentos: administração de ativos de renda variável (sob controle da "bandeira" Legg Mason) e administração de ativos de renda fixa ("bandeira" Western Asset). No Brasil o grupo Legg Mason não possuía negócios, até adquirir, em 30/09/2005, duas empresas "holdings":

- V.H.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (alterada posteriormente para Legg Mason Participações Ltda) CNPJ 07.437.238/0001-28;

- P.D.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda (posteriormente alterada para Western Asset Participações Ltda) CNPJ 07.280.105/0001-90.

Em 28/11/2005 essas empresas holdings promoveram, mediante aporte de capital do grupo Legg Mason, aumentos de capital social visando a aquisição local das cotas, então detidas pelo sócio Banco Citibank S/A, das empresas Citifundos Asset Management (pela Legg Mason Participações Ltda) e Citiportfolios Asset Management (pela Western Asset Participações Ltda).

Em 01/12/2005, quando adquiriu as cotas da Citifundos Asset Management, empresa da "bandeira renda variável" a Legg Mason Participações Ltda pagou ao

Banco Citibank S/A, conforme contrato de compra e venda de cotas (tradução às fls.1294-1297), o montante de R\$155.394.956,57, e registrou na holding o pagamento de ágio na aquisição do investimento. De acordo com o laudo de avaliação da empresa de auditoria fls.1372-1375), o patrimônio líquido da Legg Mason Participações Ltda em 01/12/2005 era de R\$155.397.706,13.

Em 31/12/2005 houve a incorporação reversa da empresa Legg Mason Participações Ltda (holding - controladora) pela Citi Fundos Asset Management (controlada).

Também em 01/12/2005 houve a aquisição das cotas da Citiportfolios Asset Management (bandeira "renda fixa") pela Western Asset Participações Ltda (tradução do contrato de compra e venda às fls.1309-1312), que para tanto pagou ao Banco Citibank S/A o montante de R\$41.407.638,13, e registrou o pagamento de ágio na aquisição do investimento, conforme laudo de avaliação da empresa de auditoria fls.1238-1242).

Em 31/12/2005 houve a incorporação da empresa Western Asset Participações Ltda (holding - controladora) pela Citi Portfolios Asset

Management (controlada), cuja razão social foi alterada para Western Asset Administradora de Recursos Ltda.

Com as incorporações das empresas holdings houve a transferência do ágio pago pelo Legg Mason Inc para as empresas Citifundos Asset Management Ltda e Western Asset Administradora de Recursos Ltda.

Em 31/05/2006, a Western Asset Administradora de Recursos Ltda foi incorporada pela Citifundos Asset Management Ltda, havendo a transferência do ágio pago na aquisição da Citiportfolios Asset Management para a Citifundos Asset Management.

Em 14/06/2006 foi alterada a razão social da Citifundos Asset Management Ltda para Western Asset Management Co. Ltda.

Em 31/01/2008, a sócia Legg Mason Inc retira-se da sociedade, transferindo suas cotas para Western Asset Management (Brasil) Holdings Ltda, CNPJ 09.215.259/0001-24, empresa na qual a Legg Mason Inc detém 99,99% de participação no capital social.

Em 27/05/2008, a Western Asset Management Co. Ltda foi transformada em distribuidora de títulos e valores mobiliários, alterando sua razão social para Western Asset Management DTVM.

(...)

4. Base de cálculo

No ano-calendário 2006, a contribuinte deduziu a título de “Despesa de Amortização Local – Ágio” (fls.877, conta 818.101.098.617, compondo a linha 20 da ficha 05A - “Encargos de Depreciação e Amortização”, da DIPJ), o valor de R\$22.241.780,67, a ser glosado por esta fiscalização. O prejuízo fiscal apurado pela empresa foi de R\$12.661.347,23, mesmo valor da base de cálculo negativa da CSLL.

No ano-calendário 2007, a contribuinte deduziu a título de “Despesa de Amortização Local – Ágio” (fls.875, conta 818.101.098.617, compondo a linha 20 da ficha 05A - “Encargos de Depreciação e Amortização”, da DIPJ), o valor de R\$24.305.824,32, a ser glosado por esta fiscalização. A empresa apurou lucro real e

base de cálculo da CSLL nos montantes de R\$1.808.319,84, compensando R\$774.994,22 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

4.1 Da compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL

Com a glosa da despesa de amortização de ágio no ano-calendário de 2006, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pela empresa se converterão em lucro tributável, acarretando a compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, do ano-calendário de 2007, no montante de R\$774.994,22.

(...)"

Na peça recursal a recorrente alega, em preliminar, a nulidade dos autos de infração e da decisão de 1ª instância.

Quanto as nulidades, deve-se ter mente que, segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72 os atos e termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento, que foi conduzido por autoridade competente e com total observância ao direito de defesa do fiscalizado.

Nesse sentido, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da ora recorrente. Com efeito, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalizada, os julgadores não têm o dever de se manifestar sobre todos os argumentos de defesa apresentados, mas unicamente a obrigação de fundamentar a decisão proferida, apresentando as razões pelas quais entende que a contribuinte tem ou não direito ao que pleiteado.

A fim de corroborar o que ora se afirma, cita-se jurisprudência já consagrada no STF, a exemplo do acórdão proferido no RE 463.139-3, em que restou decidido que "*ao fundamentar sua decisão, não é obrigado, o órgão julgante, a rebater todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que apresente razões bastantes de seu convencimento*".

Seguindo, pois, esta regra básica do direito processual pátrio, verifica-se que a DRJ apreciou, sim, as questões suscitadas, fundamentando o entendimento adotado de forma suficiente a demonstrar os motivos do seu convencimento, ainda que a conclusão adotada tenha sido contrária aos interesses da recorrente.

A que se possa falar em vícios nos valores lançados deve-se destacar que os mesmos seriam sanáveis, não sendo causa de nulidade do auto de infração.

Por fim, registre-se, ainda, que a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, de longa data, firmou orientação no sentido de que "Não há nulidade sem prejuízo" (Acórdão: CSRF/02-02.301).

Pelo exposto, portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão recorrida.

Do Erro na Apuração dos Tributos Exigidos

Aduz a recorrente que a fiscalização deixou de considerar no cálculo do IRPJ e da CSLL os valores recolhidos a título de estimativa e as retenções desses tributos verificadas nos períodos autuados, motivo pelo qual os autos de infração lavrados são ilíquidos e incertos e devem ser cancelados.

A DRJ apreciou essa alegação com os seguintes fundamentos:

(...)

Do cálculo dos valores de IRPJ e CSLL

Em relação ao alegado saldo negativo de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2006 e 2007, ressalte-se que a compensação desse eventual saldo deve seguir o rito estabelecido pela IN RFB nº 900/2008, que disciplina a compensação de tributos no âmbito da RFB. Desse modo, não há reparos a fazer nos lançamentos ora em análise.

(...)

Afasto de plano o pleito de nulidade dos auto de infração pela não de compensação do fonte, pois, trata-se de falha sanável.

Porém, ao contrário da DRJ, entendo que no lançamento de ofício do IRPJ e CSLL deve ser feita a reconstituição da base de cálculo (considerando-se eventuais prejuízos fiscais do ano e a compensação dos anos anteriores), bem como a reconstituição do saldo de imposto a pagar, aproveitando as retenções em fonte e os recolhimentos por estimativa, observando-se os preceitos dos art. 7º. e seguintes da Lei 9.430/1996.

Assim, uma vez que os autos de infração foram realizados em 2010 e a contribuinte pode ter aproveitado esses valores nos anos de 2008 a 2011, faz-se necessário converter o julgamento em diligência para verificar se a contribuinte porventura já compensou esses valores, bem como se realizou mesmo os recolhimentos, apurando-se o valor a ser aproveitado nesse processo.

A fiscalização deverá ainda efetuar os procedimentos cabíveis para evitar o aproveitamento em duplicidade.

Afinal deverá ser lavrado termo consubstanciado, cientificando-se a contribuinte para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 dias.

Conclusão

Voto, pois, em converter o julgamento em diligência, conforme exposto.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza