



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

Processo n° 16327.720827/2016-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-003.043 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ CSL ÁGIO
Recorrente WESTERN ASSET MANAGEMENT COMPANY DTVM LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. INEXISTÊNCIA. DIFERENTES FATOS GERADORES. ANOS-CALENDÁRIO DIVERSOS.

O artigo 146 do CTN não impede que o fisco autue diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Nesse sentido, o dispositivo legal não restringe a atividade das autoridades fiscais para possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

ÁGIO. LAUDO. DESCONSIDERAÇÃO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. FALTA DE ARGUMENTAÇÃO. AMORTIZAÇÃO POSSÍVEL.

A legislação tributária impõe ao contribuinte que a realização do laudo seja feita na forma e prazo determinados para que seja possível a amortização de ágio com base em expectativa de rentabilidade futura. A presença de outros elementos no laudo não desconfiguram o fundamento econômico do ágio pago. A simples inexistência de histórico da empresa antes da realização do laudo não é argumento suficiente a justificar a sua desconsideração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

CSLL. ÁGIO. REFLEXO DO IRPJ.

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 IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

ÁGIO. LIMITE MENSAL. DEZEMBRO 2012.

A legislação é clara que a amortização do ágio somente pode ser realizada à razão de 1/60. Não existindo qualquer fundamentação no laudo que justifique a alteração dos limites, mesmo que dentro do mesmo ano calendário, deve ser observada a legislação devendo ser o ágio recomposto para a utilização em períodos futuros.

MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. CONSUÇÃO.

As multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e de decadência e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso (i) para admitir a dedutibilidade das despesas com ágio, à exceção dos valores deduzidos no mês de dezembro de 2012, que deverão ser ajustados ao limite máximo de 1/60 do ágio reconhecido como dedutível, vencidos os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que lhe negaram provimento, (ii) para a imposição da multa isolada, determinando a exoneração dos valores que não excederem a multa de ofício exigida (aplicação do princípio da consunção). Em primeira rodada, contra a tese que mantinha integralmente as multas isoladas, ficaram vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que cancelavam-na integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese ganhadora na primeira rodada foi superada pela tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas apenas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofício, ficando vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela tese de negar provimento para manter a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.

Relatório

Por bem elucidar os fatos dos autos, reproduzo o relatório da decisão *a quo*:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 2.025 a 2.075, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 81.523.859,96, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	21.249.952,50	8.226.226,03	15.937.464,37	5.478.204,63	50.891.847,53
CSLL	11.082.905,64	4.079.213,75	8.312.179,21	-----	23.474.298,60
CSLL	1.695.865,85	865.140,24	1.271.899,38	3.324.808,36	7.157.713,83
					81.523.859,96

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, fls. 2.026 a 2.029, assim como nos demais Autos de Infração da CSLL, o Autor do feito registra as seguintes infrações: Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real; Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral; falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 1.998 a 2.024.

O autor do feito relata que a contribuinte amortizou ágio indevidamente, nos anos-calendário de 2011 a 2014, por se tratarem de despesas não sujeitas à amortização, uma vez que o fundamento econômico do ágio seria, no entendimento da fiscalização, o fundo de comércio e intangíveis.

Informa que nos processos administrativos 16327.000992/2010-11 e 16327.721552/2013-35 foram apuradas despesas indedutíveis relativas à amortização de ágio para os anos-calendário 2006 a 2007 e 2008 a 2010, respectivamente.

Acrescenta que "tem conhecimento que o processo administrativo fiscal 16327.000992/2010-11 teve seu recurso provido em favor do contribuinte em 03 de março de 2015. Porém, devido a obrigatoriedade legal do lançamento, nos ditames do artigo 142 do código tributário nacional, e como a decisão acima até o presente momento não vincula esta fiscalização, procederemos ao lançamento", pois para os anos de 2011 a 2014, a contribuinte continuou a excluir o ágio no lucro real e na base de cálculo da CSLL. Assim, procedeu a glosa dessas exclusões com base nos mesmos fundamentos legais utilizados no procedimento que foi realizado para os anos de 2006 a 2010.

No item "4" do TVF a autoridade fiscal apresenta o histórico dos eventos societários que resultou na formação do ágio, que no entendimento da contribuinte teve como fundamento o inciso II do §2º do artigo 385 do RIR/99, qual seja, o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Entretanto, no entendimento da fiscalização o fundamento econômico do ágio teria sido a

aquisição de fundo de comércio, relativo à atividade de gestão de recursos de terceiros (Citigroup Asset Management - CAM) do BANCO CITIBANK.

No item "5", apresenta dispositivos legais e posições doutrinárias com o objetivo de comprovar que no caso sob análise "*o fundamento econômico do ágio pago foi a aquisição do fundo de comércio, relativo à atividade de "asset management" do Citigroup.*"

No item "6", abaixo transcrito, a autoridade fiscal apresenta as razões de fato que motivaram a glosa do ágio amortizado.

"6. RAZÕES DE FATO

A seguir esta fiscalização passa a expor as razões de fato, que permitem concluir se tratar de aquisição de fundo de comércio.

6.1. DO FUNDO DE COMÉRCIO RELATIVO À ATIVIDADE DE GESTÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS (CAM)

Em 1º de dezembro de 2005, o Citigroup transferiu à CITIFUNDOS e à CITIPORTFOLIO, o fundo de comércio relativo à atividade de gestão de recursos de terceiros (CAM).

Nesta mesma data a totalidade das cotas destas duas empresas foram adquiridas pelo Grupo Legg Mason.

Em 1º de dezembro de 2005, o Citigroup procedeu a transferência de ativos e assunção de passivos, relativos à atividade de asset management (CAM) à CITIFUNDOS e a CITIPORTFOLIO ASSET MANAGEMENT LTDA.

Conforme "item I - Dos bens, direitos e obrigações objeto da revisão", abaixo transcrito do relatório dos auditores independentes, revisão especial - cessão de bens, direitos e obrigações, datado de 28 de novembro de 2005, consta o que segue:

"O Grupo Citibank no Brasil está efetuando uma reestruturação societária envolvendo o Banco Citibank S.A, o Banco Citibank N.A e CITIBANK DTVM, a qual inclui a constituição de uma empresa com o propósito de gerir e administrar fundos de investimento e carteiras administradas a serem adquiridas pela empresa denominada LEGG MASON INC como parte do processo de reestruturação cujas principais transações encontram-se em andamento".

6.1.1. DOS BENS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES CEDIDOS À CITIFUNDOS

Conforme contrato de transferência de ativos e assunção de passivos, estabelecido entre o Banco Citibank S.A e a sociedade CITIFUNDOS ASSET MANAGEMENT LTDA, datado de 1 de dezembro de 2005, os seguintes direitos e obrigações foram cedidos:

À CITIFUNDOS:

a) Ativo: Disponibilidades - caixa; Contas a receber (Taxas de administração de fundos de investimentos); Outros créditos (adiantamento de 13 e 14 salários); Bens do ativo permanente (computadores, equipamentos, móveis, equipamentos de telefonia); Veículos; Diferido (software, benfeitorias em imóveis de terceiros).

b) Passivo: Outras obrigações (passivos trabalhistas a pagar); Participações nos lucros/bônus.

À CITIPORTFOLIO:

a) Ativo: caixa e bancos; contas a receber (taxa de administração de fundos de investimentos).

Do exposto, conclui-se que à CITIFUNDOS coube 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.

De forma que é possível associar a este conjunto de bens, direitos e obrigações transferidos a possibilidade de continuação do exercício da atividade de CAM.

À CITIPORTFOLIO coube somente parcela da carteira de recebíveis (clientela). A fim de viabilizar sua operacionalidade e credenciamento junto à CVM, a partir de 1º de dezembro de 2005, a CITIFUNDOS iniciou a prestação de serviços à CITIPORTFOLIO referente à:

- (i) Departamento técnico e infra-estrutura;
- (ii) Suporte operacional

Questionado a respeito, o contribuinte informou que com relação aos serviços, mencionados no item (i) departamento técnico e infra-estrutura, os mesmos foram contratados em 18/11/2005. À época da assinatura do contrato, a contratante buscava o seu credenciamento junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para o exercício das atividades de administração de carteira de valores mobiliários, de modo que deveria cumprir exigências regulatórias para a obtenção de seu credenciamento, as quais estavam previstas na Instrução CVM nº 306/99, consolidada pela Instrução CVM nº 364/02. Dentre as exigências, destaca-se a manutenção ou contratação de departamento técnico e infra-estrutura. Em virtude da tomadora não ter tal departamento, optou pela contratação dos serviços, que possibilitaram a obtenção do credenciamento junto à CVM.

Já com relação aos serviços mencionados no item (ii) suporte operacional, os mesmos foram contratados em 1º de dezembro de 2005, e tinham como objeto serviços operacionais gerais, tais como: "general management, investment management fixed income, credit & risk, compliance, legal, client services, marketing, product management, Sales, technology, finance and operations."

Pelo exposto, conclui-se que a carteira de recebíveis está diretamente vinculada ao fundo de comércio da atividade de CAM, sendo deste indissociável.

Ressalte-se que as empresas CITIFUNDOS e CITIPORTFOLIO, recém-criadas, nunca operaram de forma dissociada do fundo de comércio transferido pelo CITIBANK.

6.1.2. DO TRABALHO

Houve a transferência de quase totalidade dos empregados do CAM do CITIBANK para a CITIFUNDOS, Estes funcionários continuaram a trabalhar no mesmo local e com a mesma estrutura operacional.

Conforme informado, a manutenção do ambiente e da estrutura operacional foi possível, pois a CAM desde 03/03/1999 já operava em local segregado das demais atividades do CITIBANK. Isso porque em cumprimento ao disposto nas Resoluções CMN nºs 2.451/97 e 2.486/98, que determinam a segregação da administração de recursos de terceiros das demais atividades das instituições financeiras. O CITIBANK optou por manter os funcionários dedicados às atividades

do CAM em local diverso de sua sede, mais precisamente, em imóvel locado na Avenida Luís Carlos Berrini, nº 716.

6.1.3. DA CLIENTELA

A transferência da administração dos fundos foi formalizada por meio das atas das assembléias gerais de cotistas, as quais foram devidamente registradas em cartório de títulos e documentos, e encaminhadas à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. 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, e com os mesmos elementos físicos, que foram decisivos na formação dessa clientela. Apesar da mudança de denominação dos fundos com a introdução do nome LEGG MASON, a percepção dos clientes foi de que houve apenas uma troca de gestor das carteiras e fundos. O CITIBANK ainda operava diretamente junto ao público. Tudo continuava ali onde sempre estive e onde a clientela estava habituada a transacionar.

6.2. DA AVALIAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA

Os relatórios de avaliação econômico-financeira do CAM - Citigroup Asset Management (CITIFUNDOS e CITIPORTFOLIO), datados de 28 de novembro de 2005, e elaborados pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda são instrumentos de precificação do fundo de comércio adquirido pela LEGG MASON.

Às fls. 06, no item II - Descrição da Empresa, ambos os relatórios afirmam que:

"O CAM foi recentemente desmembrado em duas empresas, o Citiportfolio, cujo produto são as carteiras administradas, contando com cerca de 70 clientes individuais, principalmente fundos de pensão; e o Citifundos, que tem como produto os fundos de investimento, contando com aproximadamente 100.000 clientes, incluindo varejo, geridas tanto exclusivamente, quanto conjuntamente. 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 a fim de estimar o valor do fundo de comércio/estabelecimento comercial referente à CITIFUNDOS e à CITIPORTFOLIO.

Socorrendo-se ainda ao artigo "Agio por expectativa Algumas Observações", de Marco Aurélio Greco, temos que:

"Um dos pontos complexos referentes ao fundo de comércio e intangíveis é determinar quanto eles valem para fins de aquisição. Ou seja, novamente identificar critérios que permitam aportar a um determinado "preço" da "compra". No caso do fundo de comércio, um dos critérios possíveis para aferir o seu valor para fins de determinação do preço de aquisição é através da previsão do seu desempenho econômico num horizonte de tempo.

Vale dizer, o valor do intangível ou do fundo de comércio pode ser determinado também pela previsão de resultados futuros.

Nestes casos, a expectativa de rentabilidade futura surge como um dos critérios possíveis para aferição do preço relativo à aquisição do fundo de comércio ou dos intangíveis e corresponde a elemento que também serve para determinar o respectivo valor atual em certa data".

A possibilidade de dedução do ágio está prevista no artigo 386, inciso III do RIR/99 (art. 7º, 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.

Como esta fiscalização constatou no decorrer do processo de fiscalização que o fundamento econômico do ágio é a aquisição de fundo de comércio, procederá à glosa das exclusões realizadas no Lalur e na base de cálculo da CSLL, relativas ao ágio aqui tratado, efetuadas nos anos-calendário de 2011 a 2014."

Por consequência das glosas das amortizações, o autor do feito apurou as seguintes infrações, demonstradas no item "7" do TVF: exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL; compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Bem como, procedeu ao lançamento da multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas mensais, conforme item "8" do TVF.

Com relação a primeira infração, "exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL", o autor do feito destaca ainda que:

*"Para o mês de dezembro de 2012, além do ágio excluído do Lalur e da Base de cálculo da CSLL ser indedutível, conforme visto nos itens acima, o contribuinte desrespeitou os limites de dedução previstos no inciso III do art. 386 do RIR/99 ao excluir valor superior à 1/60 avos de seu ágio total. Para este mês foi excluído o valor de R\$ 20.254.853,59. O valor do ágio contabilizado pelo contribuinte somou um total R\$ 194.446.594,70, lhe permitindo, se possível, uma amortização máxima mensal de R\$ 3.240.776,58. **Desta forma, para este mês, caso este ágio fosse dedutível, o contribuinte teria superado o valor passível de dedução em R\$ 17.014.077,01.** Portanto, incorreu o contribuinte em duas impropriedades para este mês, primeiro excluiu valores de ágio não passíveis de dedução como visto no transcorrer do relatório, por se tratarem de ágio com fundamento em fundo de comércio, segundo, o valor excluído superou os limites impostos em lei." (grifei)*

Impugnação

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 19/12/2016 (fl. 2.081) e apresentou impugnação em 16/01/2017 (fl. 2.437), alegando em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

Após apresentar um resumo do procedimento fiscal, em sede de preliminar, solicita a nulidade dos autos sob a alegação de que a autuação fiscal estabeleceu um novo critério jurídico contrariando o art. 146 do CTN;

□ conforme reconhecido pela própria autoridade fiscal, o caso em questão corresponde à terceira autuação fiscal com base no mesmo e idêntico fundamento que lastreou as duas autuações anteriores, sendo que a primeira autuação transitou em julgado de forma integralmente favorável à Impugnante em 07/04/2016;

□ que o critério jurídico adotado pela Autoridade fiscal quando da autuação ora discutida, já foi devidamente apreciado por todas as instâncias administrativas e teve seu deslinde definitivo favorável à impugnante;

□ que se a Administração Pública, por meio de acórdão do CARF, transitado em julgado, aperfeiçoou um lançamento comprovadamente realizado de forma incorreta, os ditames e critérios fixados por tal decisão são de observância obrigatória pela autoridade fiscal que lavrou os autos de infração ora combatidos;

□ ao lavrar os autos de infração para os períodos de 2011 a 2014, em 15/12/2016, sem observar o critério jurídico definido e aperfeiçoado por decisão administrativa transitada em julgado, a autoridade fiscal optou por realizar um lançamento com base em um novo critério jurídico;

□ consoante determina o artigo 146 do CTN, ainda que se admita a modificação do critério jurídico já decidido pelo poder Executivo sobre o tema, o novo critério somente poderá ser adotado para fatos geradores posteriores a sua introdução, motivo pelo qual solicita a nulidade dos autos de infração em questão;

□ outrossim, tendo em vista que a primeira autuação transitou em julgado de forma integralmente favorável à Impugnante, solicita que o julgamento dos presentes autos seja realizado em conjunto com os autos da segunda autuação (16327.721552/2013-35), em razão da relação de interdependência entre os casos, conforme art. 6º, do Anexo II do Regimento interno do CARF;

□ na sequência, a impugnante apresenta um resumo das operações e alterações societárias que geraram o ágio em discussão;

□ no mérito, informa que o ágio foi regularmente contabilizado pelas empresas adquirentes e posteriormente amortizado pela impugnante, em vista das operações descritas em sua impugnação, tomando-se como base os laudos de avaliação econômico-financeiro elaborados pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda, em 28/11/2005;

□ que segundo se observa de tais laudos, as empresas adquiridas tinham valor superior àquele registrado em seu patrimônio líquido tendo em vista sua rentabilidade futura;

□ como o ágio apurado no presente caso possui fundamento econômico no valor de rentabilidade nos exercícios futuros das empresas adquiridas, a legislação tributária autoriza a amortização do valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de um sessenta avos;

□ que não foi feita qualquer prova, pela fiscalização, de que o ágio em análise englobaria algum valor correspondente ao fundo de comércio adquirido, tampouco qual seria a parcela desse montante que comporia o total do custo de aquisição;

□ que a fiscalização tão somente afirmou, de forma genérica, que o ágio estaria vinculado ao fundo de comércio, sem produzir, contudo, qualquer prova para referendar tal singela alegação;

□ que a fiscalização, em nenhum momento, questionou a validade dos laudos elaborados por empresa de avaliação especializada;

-
- apresenta conceitos de fundo de comércio e sociedade empresária, e conclui que o estabelecimento/fundo de comércio é o meio para a consecução de um fim, que é a realização da atividade empresária; que o fundo de comércio é parte integrante da sociedade empresária, que representa algo maior;
 - que pela análise das operações ocorridas no presente caso, verifica-se que o valor pago pela aquisição das sociedades Citifundos e Citiportifólio não diz respeito somente ao fundo de comércio, como equivocadamente afirmou a fiscalização, mas sim à precificação atribuída às sociedades empresárias gestoras das carteiras de investimento;
 - que o que se fez foi apurar o valor de expectativa de rentabilidade futura, de acordo com os laudos de avaliação da Deloitte, das sociedades empresárias que seriam adquiridas, não sendo possível, ou mesmo viável, segregar ou identificar quanto dessas expectativa era ligada ao fundo de comércio ou a qualquer outro elemento, já que estavam sendo valoradas e adquiridas as sociedades empresárias;
 - que além de questionar o fundamento econômico do ágio, a autoridade fiscal entendeu ainda que a impugnante teria, supostamente, desrespeitado os limites de dedução previstos pelo inciso II do artigo 386, do RIR/99, por entender que teria realizado exclusão, em dezembro de 2012, em montante superior ao limite legal;
 - porém, da análise dos valores amortizados durante todo o período de 2011 a 2014, verifica-se que a impugnante não só respeitou os limites de 1/60 avos para realizar as exclusões, como sempre o fez em montante muito inferior ao que poderia;
 - que nos meses de janeiro a novembro de 2012 a impugnante excluiu das suas estimativas mensais o valor de R\$ 506.371,34, quando poderia ter feito até o limite de R\$ 3.240.776,58;
 - que o fato de no mês de dezembro/2012 a exclusão ter sido realizada no valor de R\$ 20.254.853,59, em nada afronta os ditames legais e limites de dedutibilidade e amortização do ágio pago, na medida em que, considerando os montantes excluídos mensalmente a título de estimativa, o valor global amortizado durante o ano de 2012, que poderia ter sido realizado até o montante de R\$ 38.889.318,94, atingiu apenas o valor total de R\$ 25.824.938,33;
 - quanto ao fato de a fiscalização ter adicionado à base de cálculo da CSLL os valores relativos à amortização do ágio, alega falta de previsão legal que autorize tal conduta;
 - que muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ;
 - que o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88) não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, a amortização do ágio;
 - que a única adição permitida ao resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, está prevista na alínea 4, qual seja, a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

□ quanto a glosa de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, informa que o Fiscal ao autuar a Impugnante, adicionando valores às bases de cálculo do IRPJ e CSLL relativas aos anos-base de 2008 a 2010, recalculou os montantes de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL passíveis de compensação nos períodos seguintes (2011 e 2012);

□ assim, solicita que seja considerada, tanto a decisão favorável já transitada em julgado proferida nos autos da primeira autuação, quanto o determinado pela resolução nº 1301-000275 nos autos da segunda autuação, recompondo-se assim os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL detidos pela Impugnante nos anos-calendário de 2011 e 2012;

□ consequentemente, não poderá prevalecer o entendimento de que teria havido compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário de 2011 e 2012, devendo-se cancelar as autuações fiscais de tais períodos também no que diz respeito a esta suposta infração;

□ quanto a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, alega que somente poderia ser exigida caso o Fisco verificasse tal falta ou insuficiência de recolhimento antes do término do ano-base;

□ como os autos de infração foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2011 a 2014, eventuais insuficiências não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada;

□ outrossim, ainda que fosse possível lançar após o encerramento do ano-base, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade;

□ que analisando os autos de infração, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício;

□ ressalta que o Conselho já pacificou o entendimento nesse exato sentido, culminando na aprovação da Súmula CARF nº 105;

□ alega, também, a decadência da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela impugnante, uma vez que o mesmo surgiu em 01/12/2005, transcorrendo o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência dos autos de infração;

□ por fim, discorda da cobrança de juros sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal;

□ que o artigo 13 da lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao art. 84 da lei nº 8.981/95, que por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos;

□ citou doutrina e julgados administrativos;

Quando do julgamento pela DRJ de BH/MG, restou a decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anos-calendário: 2011 a 2014

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. ÁGIO. FATO GERADOR.

O fato gerador do IRPJ é constituído por uma série de eventos jurídicos, ocorridos ao longo do ano-base. Em 31 de dezembro, encerra-se a apuração do imposto. Nessa data, ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária.

A data da aquisição com ágio não influencia na contagem do prazo decadencial que tem como marco inicial a data de ocorrência do fato gerador do imposto lançado.

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

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

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos). Não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 2011 a 2014

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, torna-se incabível a dedução da despesa de amortização desse ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Anos-calendário: 2011 a 2014

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão *primeva* interpôs a Contribuinte recurso voluntário alegando em síntese:

01) Preliminarmente de nulidade

Impossibilidade de Alteração do Critério Jurídico – Existência e Necessidade de Observância da Decisão Administrativa Favorável Transitada em Julgado, tendo em vista que **o caso em pauta corresponde à terceira autuação fiscal com base no mesmo e idêntico fundamento que lastreou duas autuações anteriores lavradas face da Recorrente**, qual seja, a glosa da amortização fiscal do ágio pago na aquisição das empresas Citifundos e Citiportfólio.

Violação ao art. 146 do CTN.

02) Mérito

02.a) Que o ágio aproveitado teve como premissa a expectativa de rentabilidade futura. Que cumpriu a contribuinte todos os requisitos legais para o seu aproveitamento e que não poderia ter sido desconsiderado o laudo feito. Que caberia ao fisco a demonstração da imprestabilidade do laudo e não à recorrente comprovar que o laudo seria válido.

02.b) Da Incorreta Análise da Fiscalização Quanto à Valoração das Sociedades Adquiridas – Da Análise das Sociedades Empresárias e Não de Seus Fundos de Comércio.

02.c) Da Correta Interpretação e Aplicação do § 2º do Artigo 385 do RIR/99.

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 de qual o elemento que sustente aquela expectativa.**

02. d) Ad Argumentandum - Do Enfoque Contábil Quanto à Regra Para Determinação da Fundamentação Econômica do Ágio e Quanto à Expressão Fundo de Comércio.

Que se o fundo de comércio mencionado pelo legislador no inciso III tivesse o significado conferido pela doutrina comercial, não haveria espaço para os outros incisos, já que o fundo de comércio englobaria todos os bens da sociedade, **que são a base para uma análise de expectativa de rentabilidade futura**. Isso, por si só, já demonstra que o mencionado dispositivo adota um tratamento distinto daquele previsto pela ciência contábil, que leva em conta o motivo determinante, conforme exposto no tópico anterior do presente recurso.

Ou seja, a Fiscalização pretendeu adotar o enfoque contábil para atribuir a fundamentação econômica do ágio, mas, ao mesmo tempo, adotou um conceito jurídico para um dos fundamentos (fundo de comércio), o que, conforme já exposto acima, acarreta a impossibilidade de aplicação do dispositivo legal.

Vê-se que a Fiscalização não se preocupou com a identificação e mensuração dos elementos que compõe o fundo de comércio da sociedade adquirida, quais sejam, os bens individualizáveis, como seria de rigor, para sustentar a interpretação do § 2º do artigo 385 do RIR/99 sob a perspectiva da ciência contábil.

02.e) Respeito ao Limite de Dedução Previsto pelo Inciso II do Artigo 386 do RIR/99

No mês de dezembro de 2012, a atuada aproveitou um valor superior à R\$20MM, sendo que o valor de 1/60 era de R\$3.230Mil. Contudo argumenta que não foi ultrapassado o limite anual, tendo em vista que nos outros meses do ano calendário de 2012 amortizou um valor inferior ao permitido, conforme demonstrado abaixo:

(a)	Valor Total do Ágio Contabilizado	R\$ 194.446.594,70
(b) = (a)/60	Amortização Máxima Mensal	R\$ 3.240.776,58
(b x 12)	Amortização Máxima Anual	R\$ 38.889.318,94

02. f) Da Impossibilidade de Adição à Base de Cálculo da CSLL das Despesas Supostamente Não Dedutíveis da Base De Cálculo da CSLL;

02.g) Da Glosa Indevida de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL – Necessidade de Aplicação das Decisões Proferidas nos Autos do Processo Administrativo nº 16327.000992/2010-11 (Primeira Autuação) e do Processo Administrativo nº 16327.721552/2013-35 (Segunda Autuação)

Nesse sentido, deverá este E. CARF considerar, na presente autuação, a decisão favorável já transitada em julgado proferida nos autos da Primeira Autuação, bem como a não definitividade da decisão proferida em razão da Segunda Autuação, recompondo assim os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL detidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2011 e 2012.

Na espécie, quando da análise dessa matéria, o Acórdão Recorrido consignou que em razão de o Processo Administrativo nº 16327.721552/2013-35 (Segunda Autuação) ainda não ter transitado em julgado, a decisão proferida naqueles autos não poderia ser aplicada ao presente caso. Com relação ao Processo Administrativo nº 16327.000992/2010- 11 (Primeira Autuação), nada mencionou.

Com efeito, ao tratar o trânsito em julgado como elemento essencial para aplicação das conclusões alcançadas nos demais processos administrativos, como decorrência lógica, deveria considerar no presente julgamento os mesmos fundamentos postos nos autos – com trânsito em julgado - da Primeira Autuação, que cancelou os autos de infração ali combatidos, reconhecendo a origem do ágio na expectativa de rentabilidade futura, conforme laudo.

Assim, este E. CARF deve reformar o Acórdão Recorrido neste ponto, não podendo prevalecer o entendimento de que teria havido compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário de 2011 e 2012, determinando o cancelamento dos autos de infração também no que diz respeito à suposta glosa indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

02.h) Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa

02. i) Preclusão / Decadência da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio Amortizado pela Recorrente.

02. J) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa;

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Trata-se o processo de Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, com acréscimo de multa isolada, multa de ofício e juros. A infração principal lançada foi a de falta de adição ao lucro real, e à base de cálculo da CSLL, de despesas indedutíveis relativas à amortização de ágio.

As infrações de multa isolada decorrem do recálculo das estimativas mensais que foram reduzidas com base em balancetes de suspensão ou redução onde as despesas de amortização de ágio foram deduzidas.

Cumprе ressaltar que esse mesmo ágio já foi julgado por esse Conselho tendo duas soluções divergentes, são elas:

Processo 16327.000992/2010-11 - amortização do ágio nos anos de 2006 e 2007 e Processo 16327.721552/2013-35 - amortização do ágio dos anos de 2008 a 2010.

Todas as autuações tem como base a desconsideração do laudo, pois argumenta o fisco que apesar de a fundamentação para o seu pagamento tenho sido a rentabilidade futura, na verdade o que foi avaliado, nos dizeres da fazenda foi o fundo de comércio.

Pois bem, as emendas dos acórdãos das decisões são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. CONTROVÉRSIA RELACIONADA À EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA VERSUS AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES E FUNDO DE COMÉRCIO. AVALIAÇÃO DA PROVA NO CASO CONCRETO.

Da análise da prova depreende-se que, no caso concreto, não foram adquiridos os bens individualmente ou mesmo o conjunto de bens (fundo de comércio) das sociedades Citifundos e Citiportfolios, mas sim as próprias sociedades.

A autoridade fiscal não impugnou os elementos indicados no laudo contábil que apurou a expectativa de rentabilidade futura. Limitou-se a presumir, sem elementos de prova, que a autuada estava adquirindo a carteira de clientes e o fundo de comércio. No entanto, quando se examinam os elementos e premissas contidas no laudo verifica-se que os valores indicados por estes e pagos pela empresa autuada dizem respeito à expectativa de rentabilidade futura e não à aquisição de carteira de clientes ou fundo de comércio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

Processo nº 16327.000992/2010-11 - Acórdão nº 1402.001.925 –
4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 03 de março de 2015

ementa: Já a segunda decisão, que foi desfavorável à contribuinte, tem a seguinte

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROCESSOS VINCULADOS. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE.

A existência de vinculação entre processos não impõe ao órgão julgador adotar a mesma decisão já proferida em julgamento anterior relativo às autuações dos anos-calendário de 2006 e 2007.

REGISTRO DO ÁGIO. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA

O registro do ágio na contabilidade não é fato gerador de obrigação tributária e, menos ainda, termo inicial do prazo

decadencial. O que é homologado pelo Fisco é a apuração da base de cálculo que somente é afetada após o início da amortização do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO.

As amortizações de ágio respaldadas em laudo cuja análise refere-se à atividade de administração de ativos não se prestam a justificar a rentabilidade futura das empresas, mas sim do fundo de comércio adquirido.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSLL. IMPROCEDÊNCIA.

Considerando que foram restabelecidos os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas de CSLL, com o trânsito em julgado de decisão administrativa favorável à recorrente, são improcedentes as glosas compensações dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativas de CSLL no processo decorrente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Devem ser incluídas na apuração da base de cálculo as amortizações indevidas de ágio tendo em vista que são aplicáveis à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, mantidas as bases de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVA MENSAL. CABIMENTO.

Encerrado o ano-base as estimativas mensais não podem ser exigidas cabendo tão-somente a aplicação de multa isolada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 concomitantemente com a multa de ofício por se tratarem de penalidades distintas e com previsões legais específicas.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multas de ofício. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo as multas de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a infração de glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram no sentido de provimento integral.

Processo nº 16327.721552/201335 - Acórdão nº 1301-002.430
- 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária -Sessão de 16 de maio de 2017

Assim, esse Conselho possui duas decisões sobre o mesmo caso que deve ser analisada detidamente por essa Turma.

01) Da preliminar de nulidade arguida tendo em vista as decisões anteriores

Com relação à nulidade arguida e a alteração de critério jurídico, esse Conselho já decidiu por diversas vezes que não há vinculação das decisões anteriores com novos fatos geradores, conforme se depreende pela ementa citadas abaixo:

Ementa: ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 CTN. INEXISTÊNCIA. DIFERENTES FATOS GERADORES. ANOS-CALENDÁRIO DIVERSOS.

O artigo 146 do CTN não engessa a atividade do fisco quanto a diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Assim, tal dispositivo não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação.

Processo nº 16682.722538/201652 - Acórdão nº 1401-002.725

- 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária -Sessão de 24 de julho de 2018 - Relatora: Lívia De Carli Germano

Ademais, pelo brilhantismo exposto da decisão da Conselheira dessa Turma, cito os trechos do voto que se aplicam perfeitamente ao caso concreto:

Ocorre que não há impedimento legal para que a fiscalização lavre um auto de infração para um ano-calendário sob um determinado argumento e, para o ano-calendário seguinte, reveja seu posicionamento e adote outro critério para autuar.

De fato, o artigo 146 do CTN preconiza a segurança jurídica do ato administrativo do lançamento para um mesmo fato gerador, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência 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.

Assim, diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado, a fiscalização não pode se valer de duas formas distintas de apurar a matéria tributária e a respectiva base de cálculo.

Contudo, o dispositivo não engessa a atividade tributante quanto a diferentes fatos geradores.

No caso, não houve revisão de um mesmo lançamento por força de erro de direito, tampouco alteração de critérios jurídicos adotados pela fiscalização no mesmo lançamento, para o mesmo fato gerador. Improcedente, portanto, a alegação de insubsistência da autuação sob este fundamento.

O processo administrativo tributário tem por objeto a formação de um título executivo (a Certidão de Dívida Ativa) para permitir que o Fisco cobre os valores do sujeito passivo. Neste sentido, sua natureza é essencialmente constitutiva. O fato de, ao final do processo administrativo, se decidir pela insubsistência da cobrança não significa a validação dos efeitos tributários da operação realizada mas apenas a invalidação do lançamento efetuado, o que é muito diferente.

O princípio da segurança jurídica está assegurado quando, para o mesmo tributo em dado ano-calendário, se garante que não haverá surpresa ao contribuinte quanto aos fundamentos para a cobrança de determinado tributo. Tanto é assim que a legislação prevê, inclusive, a lavratura de auto de infração complementar no caso de, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, serem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, sendo garantida ao sujeito passivo a devolução do prazo para impugnação referente à matéria modificada (art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/1972). O lançamento complementar deve ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração complementado (art. 41, 4º do Decreto 7.574/2011) e, por se tratar de lançamento, por óbvio tais alterações somente são possíveis se realizadas dentro do prazo decadencial.

Pelo acima exposto, não acolho a arguição de nulidade, tendo em vista que o fato gerador do Imposto de Renda e Contribuição Social desse período somente se concretizou em 2011 a 2014, não se vinculando com os fatos geradores anteriores, apesar de se tratar de uma mesma operação societária.

02) Mérito

Quanto à alegação de que ágio aproveitado teve como premissa a expectativa de rentabilidade futura e que cumpriu a contribuinte todos os requisitos legais para o seu aproveitamento e que não poderia ter sido desconsiderado o laudo feito, penso ter razão à Contribuinte.

Certo é que a legislação não impede que o pagamento do *goodwill* tenha mais de um fundamento. O que se avalia, em verdade é um conjunto que permite a existência de bens tangíveis e rentabilidade futura, conforme expresso pela doutrina:

Nada há no texto legal a impedir que haja mais de um fundamento para a contabilização do ágio. Ou seja: é possível que o comprador tenha pago o preço tanto em virtude de ativos (tangíveis ou intangíveis) da empresa, quanto tendo em vista a rentabilidade futura do empreendimento.

(...)

Parece que a solução mais adequada, para o caso é admitir que o legislador deu a liberdade ao contribuinte para lançar o fundamento que lhe pareça mais adequado (por que não: mais conveniente) desde que (igualmente) verdadeiro e que o faça no momento certo (no momento da aquisição do investimento).

in Schoueri - Luiz Eduardo - pg 30 e segs. - Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários) - São Paulo: Dialética. 2012

Não caberia ao fisco julgar a imprestabilidade do laudo pelo simples fato de não concordar com os motivos que fizeram a contribuinte pagar um valor maior do que o PL da própria empresa, ou de parte de empresas, como no caso em análise.

Por outro lado, a simples referência de que a empresa foi recentemente criada e que ainda não havia expectativa de rentabilidade futura, conforme justificado para a negativa do recurso do segundo processo, a meu ver não merece prosperar.

Afinal, imaginemos uma situação hipotética em que duas grandes empresas unissem suas forças desmembrando alguns de seus ativos. Podemos até hipoteticamente imaginar duas grandes empresas, como por exemplo as montadoras de automóvel, Volks e Audi (que hoje já são uma única empresa - apenas hipoteticamente). A Volks dá à nova empresa apenas a sua área responsável pela eficiência financeira para que a nova empresa consiga fazer carros competitivos em termos de valor, já a Audi, desmembra-se para dar a nova super montadora, sua área de projetos para que os carros tenham maior tecnologia embarcada e segurança. Provavelmente essas partes poderiam ser alienadas por um valor muito superior que a apenas as áreas desmembradas da Volks e da Audi.

Nesse sentido, uma avaliação não poderia ser desconfigurada tão-somente porque a empresa não existia anteriormente.

Esse é o caso dos autos, alguns dos ativos de duas empresas foram adquiridos com ágio, tendo o laudo justificado o porquê de ter ser avaliado os ativos daquela forma, conforme se depreende do abaixo (fls. 81- laudo de avaliação):

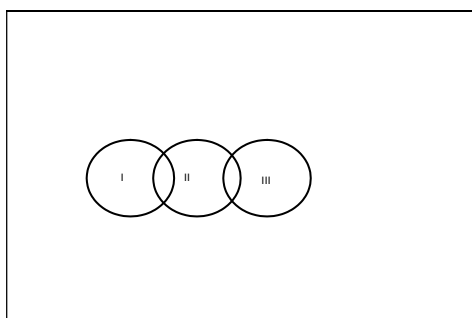
O CAM foi recentemente desmembrado em duas empresas, o Citiportfolio, cujo produto são as carteiras administradas, contando com cerca de 70 clientes individuais, principalmente fundos de pensão; e o Citifundos, que tem como produto os fundos de investimento, contando com aproximadamente 100.000 clientes, incluindo varejo, geridas tanto exclusivamente quanto conjuntamente. Uma vez que o Citifundos é uma empresa recém-criada, não dispõem de histórico próprio, de forma que a análise feita a seguir refere-se ao CAM como um todo.

Por outro lado, não há como se dissociar a avaliação de bens do ativo para valorar uma empresa. A maioria delas tem fundo de comércio, empregados, computadores, etc. O que se avalia, na verdade com a rentabilidade futura é qual seria a rentabilidade daquela empresa, objeto da compra, independente de ser uma nova empresa ou não e qual seria a mais valia daquilo que está sendo adquirido.

Não podemos olvidar, por outro lado, que esse ativo também está sendo adquirido e que uma parte dele é exatamente o patrimônio líquido da empresa. O que o laudo avalia é a expectativa de rentabilidade futura, considerando todos os ativos, passivos e sinergias.

Ademais, coaduno também da doutrina do professor Schoueri, na obra já citada acima quando menciona que a expectativa de rentabilidade considera todo conjunto, conforme abaixo:

Ilustra-se a relação entre os fundamentos do ágio com a figura abaixo, na qual cada conjunto representa um dos incisos do parágrafo 2º do art. 385 do RIR:



I - Ativos

II- Rentabilidade

III - Intangíveis (adaptações da relatora)

Nota-se, primeiramente, que cada um dos conjuntos possui campo exclusivo, que não se comunica com os demais. Vê-se, assim, que a formação do valor do mercado pode dar-se, em exclusivo, (i) pelo valor dos bens tangíveis, maior que o contábil (conjunto I); (ii) devido à rentabilidade futura (conjunto II); (iii) por conta de intangíveis e outros fatores econômicos (conjunto III)

No entanto, constata-se a existência, na figura, de intersecções entre os conjuntos. Na teoria dos conjuntos, denomina-se campo de intersecção a possibilidade de que elementos de um conjunto pertença, simultaneamente a outro.

E Concluí que qualquer um dos fundamentos podem contribuir para o potencial de resultados futuros:

Nesse sentido, pode-se dizer que, conquanto haja a possibilidade de a decisão do comprador basear-se exclusivamente em um fundamento econômico, nada impede que mais de um fundamento esteja presente em sua decisão.

O que foi feito no laudo de avaliação foi exatamente isso.

Pelo acima exposto e tendo considerado que o laudo efetivamente avaliou a expectativa de rentabilidade futura do provimento ao recurso da recorrente para desconsiderar a infração em seu fundamento, pois o que foi avaliado por ambos os laudos foi a expectativa de rentabilidade futura e não o fundo de comércio ou outro ativo, sendo que agiu a contribuinte conforme permitido pela legislação.

03) Do desrespeito ao limite de dedução

Com relação a esse tópico, penso não assistir razão à Contribuinte, pois a legislação é clara ao permitir apenas que se amortize o ágio em razão de 1/60, não sendo possível acumular os valores não utilizados em períodos anteriores, como fez a contribuinte para considerar o valor anual. A Lei é expressa, no seguinte sentido:

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

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II- deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (grifos nossos)

Sendo assim, no mês de dezembro de 2012, quando foi deduzido o ágio de R\$20.254.853,59, deve ser desconsiderado tal valor e considerado apenas o valor máximo de R\$3.240.776,58 recompondo-se o valor do ágio para aproveitamento em período subsequente.

04) Decadência

Com relação a decadência, melhor sorte não assiste à Contribuinte, tendo em vista que o ágio somente decairá quando os efeitos de sua dedutibilidade repercutirem na apuração do tributo, conforme súmula desse Conselho transcrita abaixo:

Súmula n. 116: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

05) Multa isolada - Dezembro de 2012

A Recorrente sustenta, ainda, a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL (somente o mês de setembro de 2012). Neste caso, entendo que lhe assiste razão.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2012, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

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.

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Utilizo voto da Conselheira Livia, componente desse turma que muito bem fundamenta a tese:

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que fora integrante desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma

deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou *iter* preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

06 - Juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, esta matéria encontra-se sumulada por esse Conselho, descabendo qualquer alegação sobre a sua não incidência conforme exposto abaixo:

Processo nº 16327.720827/2016-66
Acórdão n.º 1401-003.043

S1-C4T1
Fl. 2.603

Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Conclusão

Pelo acima exposto, nego provimento à nulidade arguida, bem como à decadência e no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, com exceção do mês de dezembro de 2012, quando deve ser respeitado o limite de 1/60 para a amortização. Com relação à concomitância da multa isolada e multa de ofício, conduzo meu voto no sentido de que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relator