



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

Processo n° 16327.721329/2014-79
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.455 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes BANCO ITAUCARD S/A
DRJ/SPO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não é inquinada de nulidade a decisão que adota, parcial ou integralmente, excertos de outras decisões ou o relatório da acusação fiscal, se, comprovadamente, foram apreciados pelos julgadores, todos os fatos, argumentos e provas trazidos aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ÁGIO INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não é possível o registro de ágio, no ativo da investidora, sobre participações societárias que compõem o patrimônio de sua investida, por absoluta falta de previsão legal e ofensa ao princípio da entidade.

INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não se confunde com o direito à sua amortização. Em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre pessoas jurídicas não ligadas e suportado em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente quando de sua alienação, na forma do artigo 426, do RIR/1999, posto que a exceção fincada no artigo 386, III, do mesmo diploma regulamentar pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa. Inexistindo extinção do investimento mediante reestruturação societária entre investida e investidora, não há que se falar em amortização do ágio, sendo

inadmissível sua transferência para terceiros para que possam usufruir de tais despesas.

DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITE.

Na forma do disposto no artigo 355, do RIR/1999, é autorizada a dedução de despesas relativas ao pagamento de Royalties pelo uso de marcas ou nome comercial, desde que obedecidos os coeficientes percentuais que incidem sobre a receita líquida das vendas dos produtos fabricados ou vendidos, estabelecidos conforme os tipos de produção ou atividade da pessoa jurídica e segundo o grau de essencialidade parametrizado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 436, de 1958, cujo suporte legal é o artigo 12, § 1º, da Lei nº 4.131, de 1962, em plena vigência. No caso de uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação o limite é de 1% (um por cento).

DESPESAS COM ROYALTIES. VALORES CONTABILIZADOS. AJUSTES.

Não há que se falar em nulidade ou inovação no julgamento quando a decisão de 1º Piso ajusta, para menos, à vista de documentos presentes nos autos e sem alterar o enquadramento legal ou assumir outra forma de apuração, os lançamentos perpetrados pelo Fisco, traduzindo a verdade material, princípio fundamental do processo administrativo-tributário, ainda mais quando as informações proveem da própria autuada.

PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO.

Sendo mantida a decisão recorrida, as autuações quanto à compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL e de prejuízo fiscal, por saldo insuficiente, restam incólumes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Tendo em vista a íntima relação de causa e efeito envolvendo os lançamentos de IRPJ e de CSLL presentes nos autos, estende-se a esta a glosa das despesas com amortização de ágio, posto que inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo das duas exações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ÁGIO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO

No caso da amortização do ágio, independentemente do ano em que o mesmo tenha sido gerado, o Fisco somente pode verificar a regularidade da dedução a partir do momento em que o sujeito passivo passa a deduzi-lo de seus resultados, fluindo, a partir daí, o início do prazo de decadência, e não da data do registro do ágio.

MULTA NA SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário. Lançamentos mantidos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as arguições de nulidade e de decadência. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Em primeira votação, foram vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella que davam provimento em maior extensão para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com ágio. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei, Leonardo de Andrade Couto (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face de decisão exarada pela 8ª Turma da DRJ/BSB em sessão de 10 de maio de 2016, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve parte dos lançamentos perpetrados pelo Fisco e de Recurso de Ofício manejado pelo Presidente da mencionada Turma pelo fato de haver exoneração de crédito tributário acima do limite de alçada (R\$ 1.000.000,00) previsto, na época, pela Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008 (fls. 2417/2489).

Segundo Relatório Fiscal (RF), as irregularidades apontadas que geraram os lançamentos realizados referiram-se a:

- 1) Falta de adição ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores relativos à despesa de amortização de ágio;
- 2) Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidos por estimativa – multa isolada;
- 3) Inobservância do limite de dedução dos *royalties*; e,
- 4) Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral.

E estão assim resumidos (fls. 2):

MINISTÉRIO DA FAZENDA Secretaria da Receita Federal do Brasil		Folha: _____
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 16327-721.329/2014-79		
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO		
SUJEITO PASSIVO		
CNPJ		
17.192.451/0001-70		
Nome Empresarial		
BANCO ITAUCARD S A		
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA		
Imposto		94.963.708,58
Juros		33.356.498,16
Multa		71.222.781,44
Multa Exigida Isoladamente		32.605.137,09
Valor do Crédito Apurado		232.148.125,27
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO		
Contribuição		47.337.039,34
Juros		16.004.079,00
Multa		35.502.779,51
Multa Exigida Isoladamente		19.912.020,78
Valor do Crédito Apurado		118.755.918,63
ENQUADRAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO		
Artigo 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 113 da Lei nº 11.196/05		
TOTAL		
Crédito tributário do processo em R\$		350.904.043,90

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Pela complexidade dos fatos, importante a transcrição do RF (fls. 1817/1858) em quase seu inteiro teor.

Para tanto, pela extensão do relatório e pela sua correta descrição, sirvo-me do relatório da decisão recorrida, *verbis*: (os destaques são do original).

“2.1. A descrição dos fatos no TVF, quanto à primeira infração (falta de adição ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores relativos à despesa de amortização de ágio – anos 2009, 2010 e P.A. de 01 a 05/2011) pode assim ser resumida:

2.1.1. O grupo CITIBANK no Brasil ("GRUPO CITIBANK") passou em 2006 por uma reestruturação societária que visava a redução dos custos de administração das sociedades brasileiras controladas diretamente ou indiretamente por Citibank Overseas Investment Corporation ("COIC"), empresa com sede no exterior e controladora do GRUPO CITIBANK, bem como maximizar o retorno dos investimentos realizados pelo GRUPO CITIBANK no Brasil, em particular aqueles advindos do CREDICARD BANCO, atual BANCO CITICARD S.A.;

2.1.2. Em função da participação de várias empresas neste ciclo de reorganizações societárias e a necessidade de citação recorrente das mesmas, o autuante descreve as pessoas jurídicas envolvidas com as respectivas abreviações (fls. 1818/1819) a serem utilizadas no Termo de Verificação Fiscal que abordará a fase desta reorganização que culminou com o aproveitamento fiscal, no CITICARD, do ágio de incorporação da NICE;

2.1.3. O TVF, entre outros pontos, aborda a fase desta reorganização que culminou com o aproveitamento fiscal, no CITICARD, do ágio de incorporação da NICE;

2.1.4. As informações, fatos e documentos descritos no TVF foram obtidos tanto na fiscalização executada no sujeito passivo, com a autorização do MPF-F nº 2013.00519, quanto na autorização tácita concedida pelo Sujeito Passivo em 15/12/2014, na resposta à intimação nº 27, que deu conhecimento da utilização de todos os documentos apresentados na fiscalização do MPF-F nº 2010-00500, que gerou o auto de infração do e-processo nº 16327.721657/2011-22. Em seguida a autoridade fiscal relaciona, por ordem cronológica, os documentos considerados no processo;

2.2. Passa então a autoridade fiscal a discorrer sobre os eventos concernentes à reorganização societária. Nesse diapasão, sob o tópico “Histórico do CITICARD em função dos eventos societários ocorridos”, consigna que, na DIPJ referente ao ano-calendário 2003, o CITICARD tinha o seu capital social de titularidade de 3 grupos financeiros atuantes no Brasil, através das seguintes pessoas jurídicas: FHL - 33,33% (pertencente ao Grupo Citibank); ITAUCARD- 33,33% (pertencente ao Grupo Itaú); e UNIBANCO - 33,33% (empresa líder do Grupo Unibanco).

2.2.1. No final de 2004 os Grupos Itaú e Citibank adquiriram a parte do CITICARD que pertencia ao UNIBANCO, mediante a aquisição das quotas representativas do capital social da TULIPA, na proporção

de 50% para cada grupo. A composição societária do CITICARD ficou assim estabelecida em 2004, permanecendo a mesma ao final de 2005, conforme informações das respectivas DIPJs: FHL - 33,33%; ITAUCARD- 33,33%; e TULIPA - 33,33%.

2.3. CISÃO PARCIAL DO CITICARD EM 30/04/2006 - Em 30/04/2006 foi aprovada a cisão parcial do CITICARD com versão de 50% do seu patrimônio para a "ITAÚ CARTÕES". Os motivos e finalidade da operação encontram-se relacionados no item 1 da JUSTIFICAÇÃO. A segregação dos ativos e passivos do CITICARD obedeceu a critérios definidos pelos acionistas e permitiria a administração independente das parcelas vertida e remanescente do patrimônio, de forma que, ao final do processo, "o Grupo Itaú deixará de participar do capital do Companhia, que passará a ter a totalidade de seu capital detida pelo GRUPO CITIBANK"(reprodução do texto original).

2.3.1. O capital social do CITICARD, antes desta cisão parcial, conforme consta no item 2 do PROTOCOLO era de R\$ 181.795.000,00, e em relação à posição de 31/12/2005, apresentou como novidade o ingresso da NICE no seu quadro societário, que se deu através da versão da parcela cindida do patrimônio da SAINT TROPEZ para a NICE também ocorrida em 30/04/2006 (evento que será mais detalhado na sequência). Através desta cisão parcial, o investimento que a SAINT TROPEZ possuía no CITICARD (antigo CREDICARD), bem como o ágio de R\$ 746.822.333,43, foram transferidos para a NICE. Assim, após a cisão parcial da SAINT TROPEZ em 30/04/2006, mas antes da cisão parcial do CITICARD, ocorrida também em 30/04/2006 às 18:00 hs, o capital do CITICARD esteve distribuído desta forma:

TULIPA = 16,66% (6.468.888 ações)
ITAUCARD = 33,33% (12.937.769 ações)
FHL = 33,33% (12.937.769 ações)
NICE = 16,66% (6.468.888 ações)

2.3.2. Após a sua cisão parcial o capital do CITICARD foi reduzido para R\$ 90.897.500,00, mediante o cancelamento de 19.406.666 ações ON, das quais 12.937.769 ações de titularidade da ITAUCARD, 6.468.888 ações de titularidade da TULIPA e 9 ações pertencentes a acionistas minoritários representados por pessoas físicas diversas. O novo capital social do CITICARD ficou assim distribuído entre os sócios principais:

FHL = 66,66% (12.937.764 ações)
NICE = 33,33% (6.468.888 ações).
Outros = 0,01% (4 ações)

2.3. INCORPORAÇÃO DA NICE PELO CITICARD EM 31/05/2006 - Em 31/05/2006 houve a incorporação da NICE pelo CITICARD, com a justificativa de reestruturação do Grupo Citibank com o fim de reduzir custos de administração. Com isto o capital do CITICARD foi aumentado em R\$ 45.739.592,43, correspondente ao patrimônio líquido da NICE, demonstrado no quadro abaixo, passando a ser de R\$ 136.637.092,43, representados por 22.081.902 ações. Foram emitidas 2.675.236 novas ações com base no valor do patrimônio líquido do CITICARD que foram subscritas e integralizadas pela NICE e atribuídas diretamente ao seu

controlador (99,99%), CITIBANK CARTÕES, sendo as 6.468.888 ações de titularidade da NICE extintas e substituídas por igual quantidade e atribuídas proporcionalmente aos sócios da NICE. Após esta operação o capital social do CITICARD ficou assim distribuído entre os principais acionistas: FHL = 58,59% (12.937.775 ações) e CITIBANK CARTÕES = 41,41% (9.144.123 ações). O BACEN aprovou a incorporação da NICE e o aumento de capital.

PL da NICE antes da provisão de ágio	902.950.099,65
(-) provisão de ágio	-746.822.333,43
(=) PL da NICE após a provisão	156.127.766,22
(-) valor de PL da participação no CITICARD	-110.388.173,79
(=) aumento de capital no CITICARD	45.739.592,43

2.3.1. Após concluído o processo de incorporação da NICE, o capital social do CITICARD ficou assim distribuído entre seus principais acionistas, conforme informado no item 2 da JUSTIFICAÇÃO e item 5 do PROTOCOLO: FHL = 58,59% (12.937.775 ações) e CITIBANK CARTÕES = 41,41% (9.144.123 ações)

2.4. INCORPORAÇÃO DA FHL PELO CITICARD EM 31/12/2006 - Em 31/12/2006 houve a incorporação da FHL pelo CITICARD, em processo similar ao ocorrido com a NICE, resultando num aumento de capital de R\$ 3.615.546,00, correspondente ao patrimônio líquido da FHL. As antigas ações da FHL e as novas emitidas com base no valor do PL foram atribuídas aos sócios da FHL (COIC e CHELSEA) As justificativas para incorporação foram as mesmas dadas para a incorporação da NICE. Após a conclusão do processo de incorporação o capital social do CITICARD ficou distribuído conforme dados abaixo entre os seus principais acionistas. O BACEN aprovou a incorporação da FHL, a alteração capital social do CITICARD.

COIC = 58,79% (13.049.229 ações)
CITIBANK CARTÕES = 41,20% (9.144.123 ações)
CHELSEA = 0,0025% (1 ação)
Outros (PF) = 0,0075% (3 ações)

2.5. HISTÓRICO DA NICE PARTICIPAÇÕES LTDA - A NICE foi constituída em 23/08/2005 sob a denominação L.T.V.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda. Seu capital inicial era de R\$ 500,00, dividido em 500 quotas de valor nominal R\$ 1,00 cada, atribuídas em igual proporção entre as duas sócias pessoas físicas. Segundo a primeira DIPJ entregue a empresa ficou inativa em 2005. Na primeira deliberação de sócios (19/04/2006) foram admitidos como sócios cotistas a COIC (com 499 quotas) e a FHL (com 1 quota), mediante a transferência das quotas existentes de titularidade das então sócias pessoas físicas, bem como foi alterada a denominação da empresa para Nice Participações Ltda., cujo endereço passou a ser o mesmo do GRUPO CITIBANK, e no objeto social, que passou a contemplar a participação em instituições financeiras.

2.5.1. Nos termos da Segunda Deliberação de Sócios da NICE, com data de 30/04/2006, foi estabelecido aumento de capital de R\$ 897.933.383,00, com emissão de 897.933.383 novas quotas, subscritas pela SAINT TROPEZ e diretamente atribuídas, por determinação desta, à

COIC. Sendo assim, o capital social da NICE passou a R\$ 897.933.883,00, assim distribuído:

*COIC = 99,9999% (897.933.882 quotas).
FHL = 0,0001% (1 quota)*

2.5.2. O referido aumento de capital foi consequência da cisão parcial a que foi submetida a SAINT TROPEZ, na data base de 30/04/2006, com versão da parcela do patrimônio cindido de R\$ 897.933.383,00 para a NICE. Conforme informado pelo contribuinte na resposta de 12/09/2011 ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 008 da fiscalização anterior (MPF – 2010 000500-9), " a,parcela cindida corresponde ao investimento da Saint, Tropez na Credicard Dentre a parcela vertida para a NICE está o ágio de RS 746.822.333,43".

2.5.3. Pela Terceira Deliberação de Sócios da NICE, datada de 30/05/2006, foi admitido como sócio a CITIBANK CARTÕES, em substituição à sócia estrangeira COIC. Em função desta Deliberação de Sócios, o capital social da NICE ficou assim distribuído em 30/05/2006, um dia antes de sua incorporação por CITICARD:

*CITIBANK CARTÕES = 99,9999% (897.933.883 quotas) /
FHL = 0,0001% (1 quota)*

*2.5.4. No dia seguinte (31/05/2006) foi realizada a incorporação da NICE pelo CITICARD, conforme já explicitado acima. O balanço patrimonial da NICE utilizado para fins de sua incorporação e da confecção pela KPMG do laudo de avaliação contábil de seu patrimônio foi o de 30/04/2006. Foram dois os objetivos declarados pela KPMG para a avaliação patrimonial realizada, **in verbis**: "Portanto o presente laudo é emitido com o objetivo exclusivo de fazer parte dos processos de aumento de capital do CITIBANK CARTÕES mediante a transferência do investimento do COIC na NICE e da posterior incorporação da NICE pelo CITICARD...". O laudo retratou a avaliação do patrimônio contábil da NICE no valor de R\$ 902.950.099,65, levando em consideração o ágio de R\$746.822.333,43 na participação na Credicard (nomenclatura usada no laudo) e sem a provisão de sua amortização (anexo 1). Também informou a avaliação do mesmo patrimônio contábil com o mencionado ágio acompanhado de provisão de sua amortização em igual valor, para atender determinações da CVM nas Instruções 319/99 e 349/01, antes do evento de incorporação. Por esta avaliação o patrimônio líquido contábil da NICE foi avaliado a R\$156.127.766,22. Na apuração do lucro real da NICE correspondente à sua incorporação foi adicionado o montante de R\$ 746.822.333,43 como despesa indedutível pela constituição contábil da provisão de ágio.*

2.6. HISTÓRICO DA FHL INVESTIMENTOS LTDA - em 2004, 2005 e 2006 tinha a COIC como sócia detentora de 99,9999% das cotas e CHELSEA com 0,0001%. Com relação ao CITICARD deteve 33,33% de participação no capital em 2004 e 2005, passando para 66,66% após cisão parcial e para 58,59% após incorporação da NICE. Foi extinta por incorporação pelo CITICARD em 31/12/2006. Não havia ágio relativo à sua participação no CITICARD.

2.7. HISTÓRICO DOS OUTROS PARTICIPANTES (DIRETOS OU INDIRETOS) DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

2.7.1. *Histórico TULIPA - Em 2001, pertencia 99,99% ao Grupo UNIBANCO. Em data entre 31/08/2004 e 29/12/2004 houve transferência de 50% de suas quotas para o Grupo Itaú, sendo que em 29/12/2004 se transferiu os outros 50% para a CANNES (pertencente ao Grupo CITIBANK). Em 31/03/2006 ocorreu a cisão parcial da TULIPA com versão de 50% do seu patrimônio para a SAINT TROPEZ, correspondente justamente à participação da CANNES, sendo importante frisar que não havia ágio registrado na TULIPA relacionado ao investimento CREDICARD (CITICARD). A TULIPA passou a deter 16,66% do CITICARD e, em função da cisão parcial desse, ocorrida em 30/04/2006, deixou de fazer parte do seu quadro societário.*

2.7.2. *Histórico da CANNES - A CANNES teve o início de suas atividades em 26/11/2004 com capital inicial de R\$ 1.000,00, dividido igualmente entre dois sócios pessoas físicas. Antes do final de 2004 os referidos sócios se retiraram da sociedade tendo sido admitidos como novos sócios, o CITIBANK e a COIC, ambos com 50% do capital, além de aumento expressivo do capital para R\$ 1.597.642.376,00 e mudança de endereço para o tradicional prédio do CITIBANK na Av. Paulista. Em 29/12/2004 a CANNES adquiriu 50% das quotas da TULIPA por R\$ 1.583.095.269,58 diretamente do UNIBANCO, passando a deter indiretamente 16,67% do CITICARD. Foi nesta operação que primeiramente registrou-se o ágio sob análise nesta fiscalização, contabilizado por R\$ 743.436.029,47, sendo que na DIPJ correspondente (ficha 45-A) não há apontamento de ágio mas apenas de valor patrimonial de investimento. Posteriormente, em 31/03/2006, a CANNES retirou-se do quadro de sócios da TULIPA devido a cisão parcial de 50% do patrimônio da mesma, passando à condição de sócio controlador a SAINT TROPEZ. A CANNES foi extinta em 30/04/2006 por incorporação reversa pela controlada SAINT TROPEZ. Destaque-se que, pelas informações patrimoniais disponíveis da CANNES, referentes aos anos calendário 2004, 2005 e 2006, o seu investimento relevante era a TULIPA, que em 31/12/2004 apresentava registro de ágio de R\$ 743.436.029,47 (valor informado, no balanço de 2004 mas não reproduzido na DIPJ do AC 2004) e R\$ 748.620.914,47 (valor informado na DIPJ do AC 2005). Já por ocasião de sua incorporação pela SAINT TROPEZ o seu único investimento relevante, conforme as informações da DIPJ, era justamente a SAINT TROPEZ, com registro de ágio de R\$ 749.208.033,43.*

2.7.3. *Histórico da SAINT TROPEZ- O início de sua atividade foi em 22/08/2005 com outra denominação e capital social inicial de R\$ 500,00 distribuído em 500 quotas, divididas igualmente entre seus dois sócios pessoas físicas. A primeira DIPJ, da sociedade, relativa ao período de 30/08 a 31/12/2005, foi apresentada como inativa. Em 2006, houve transferência das quotas das pessoas físicas para CANNES (499 quotas) e CITIBANK (1 quota), com alteração de endereço para o mesmo do Grupo CITIBANK. Ainda em 2006 o capital da SAINT TROPEZ foi alterado, sequencialmente, i) para R\$ 821.001.083,00, por ocasião do recebimento da parcela cindida do patrimônio da TULIPA ocorrido em 31/03/2006, cabendo 821.001.082 quotas à CANNES e 1 quota ao*

CITIBANK; ii) para R\$ 1.049.302.951,00, cabendo 1.049.302.950 quotas à CANNES e 1 quota ao CITIBANK; iii) para R\$ 1.795.866.767,00, em função da incorporação da CANNES ocorrida em 30/04/2006, por conta do que foi admitida como sócio a COIC e retirando-se a própria CANNES pela sua extinção decorrente da incorporação. Neste momento o capital da SAINT TROPEZ ficou distribuído com 897.933.383 quotas à COIC (50%) e 897.933.384 quotas ao CITIBANK (50%); iv) para R\$ 897.933.384,00, em função da cisão parcial do seu patrimônio incorporado pela NICE também em 30/04/2006, através da qual retirou-se da sociedade a COIC, que havia sido admitida nesta mesma data, ficando a totalidade do capital pertencente ao CITIBANK. A SAINT TROPEZ foi extinta em 30/04/2006 por incorporação pelo CITIBANK.

2.7.4. Histórico da CITIBANK CARTÕES- A CITIBANK CARTÕES foi constituída em 30/08/2005 sob a denominação S.F.L.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda. Seu capital inicial era de R\$ 500,00, dividido em 500 quotas de valor nominal R\$ 1,00 cada, atribuídas em igual proporção entre as duas sócias pessoas físicas. A primeira DIPJ. da sociedade, relativa ao período de 30/08 a 31/12/2005, foi apresentada como inativa. Em 2006 foram admitidos como sócios quotistas a COIC (com 499 quotas) e a FHL (com 1 quota) e houve alteração da denominação para Citibank Cartões Participações Ltda e alteração de endereço para o mesmo do Grupo CITIBANK. Em 30/05/2006 foi deliberado aumento de capital na CITIBANK CARTÕES no valor de R\$ 897.933.882,00, mediante a transferência de 897.933.882 quotas de emissão da NICE cuja titularidade era da COIC. Neste momento a CITIBANK CARTÕES passou a ser sócia da NICE. No dia seguinte, em 31/05/2006, com o evento de incorporação da NICE pelo CITICARD, o CITIBANK CARTÕES passou a deter 9.144.123 ações do CITICARD, correspondendo a 41,41% do capital social, voltando o seu quadro de sócios à mesma situação anterior, com a COIC (99,99%) e FHL (0,01%). Nas DIPJ correspondentes aos períodos base de 2006 e 2007 a CITIBANK CARTÕES não apresentou qualquer atividade econômica ou financeira além dos resultados de equivalência patrimonial advindos desta participação societária no CITICARD.

2.8 Sob o tópico “DO EFEITO FISCAL DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO”, a autoridade fiscal expõe que o CITICARD registrou contabilmente, em 31/05/2006, como decorrência da incorporação da NICE, ágio de incorporação e sua correspondente provisão de amortização, mediante débito em conta representativa do ágio no ativo diferido e crédito em conta redutora do mesmo, pelo valor de R\$ 746.822.333,43. A partir de junho de 2006 passou a amortizar mensalmente este ágio de incorporação à razão de 1/60 avos ao mês, bem como passou a reverter a provisão de amortização. O Registros contábeis da amortização do ágio de incorporação nos anos de 2009 a 2011 foram realizados nas seguintes contas:

- 8394010017 - Despesas DVs Não Operacionais (COSIF 8.3.9.99.00-4 – Outras Despesas Não Operacionais)*
- 2491152490 - Ágio de Incorporação (2.4.1.10.00-0 - Ágios de Incorporação).*

2.8.1. Os valores da despesa de amortização do ágio por período-base na tabela abaixo foram obtidos dos balancetes apresentados e confirmados pelo sujeito passivo em 02/09/2013.: Esses valores com despesa de amortização de ágio foram considerados dedutíveis, tanto para IRPJ quanto para CSLL, pela autuada (não foram adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL):

Período de Apuração	Despesa de Amortização de Ágio (R\$)
2009	149.364.466,68
2010	149.364.466,68
01/01 a 31/05/2011	62.235.194,45

2.8.2. Nos períodos-base 2006, 2007 e 2008 também procedeu à exclusão dos valores da receita de reversão da provisão de ágio de incorporação (conta nº 7.3.9.99.00.0.500401-0) para fins de apuração do lucro real e BC CSLL. A tributação desta provisão deu-se ainda na NICE, pela adição da despesa de sua constituição no período de apuração de 31/05/2006, correspondente à sua incorporação. Esta provisão, cuja natureza é de adição temporária, foi transferida para o CITICARD por força da sucessão de direitos e obrigações provocada pela incorporação da NICE, nos termos da legislação fiscal vigente. Os valores desta exclusão foram os seguintes:

Período de apuração	Exclusão da reversão da provisão (R\$)
01/06 a 31/12/2006 (incorporação da FHL)	57.505.741,14
01/01 a 31/12/2007	98.580.547,92
01/01 a 31/12/2008	120.238.395,77

2.8.3. Seguindo orientações da CVM, o CITICARD, no período-base encerrado em 31/12/2006, registrou em conta de Reserva de Capital o valor correspondente à economia fiscal de IRPJ (25%) e CSLL (9%) a ser proporcionada pela reorganização societária levada a efeito pela incorporação da NICE, que, nos termos das orientações emanadas pela CVM, é o único valor que deve ser reconhecido pela contabilidade. A título de demonstração, o montante relativo à receita de reversão da provisão de ágio em 2006 pode ser deduzido da seguinte forma:

	R\$
valor original da provisão em 31/05/2006	746.822.333,43
valor transferido para reserva de capital	-253.919.593,36
saldo da provisão a ser amortizado	492.902.740,07
saldo da provisão em 31/12/2006	-435.397.420,45
(=) valor da receita de reversão em 2006	57.505.319,62
valor excluído Lalur e BC CSLL	57.505.741,14
Diferença imaterial	421,52

2.9. Sob o tópico “DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO APLICÁVEL”, a autoridade fiscal aponta que o cerne da questão recai sobre a amortização do ágio efetuada pelo CITICARD. Será avaliado se a reorganização societária implementada pelo GRUPO CITIBANK corresponde a um planejamento tributário oponível ao Fisco. Para maior clareza, o autuante passa a descrever a sequência cronológica dos

passos praticados desde a aquisição originária da participação com ágio até o término da reestruturação societária e consequente aproveitamento fiscal deste ágio.

2.9.1. (1º Passo – Constituição da CANNES em 26/12/2004) Em tal momento a CANNES apresentava todas as características típicas de uma sociedade, como se diz no jargão tributário e de negócios, "de prateleira". Tais sociedades não tem nenhum propósito a não ser o de servir de estrutura jurídica formalmente pronta para ser transferida a outras pessoas físicas ou jurídicas.

2.9.2. (2º Passo – Capitalização da CANNES pelo GRUPO CITIBANK) Após 26/11/2004 e antes de 29/12/2004, a CANNES recebeu expressivo aporte de capital por parte da COIC e CITIBANK, fazendo com que o seu capital social passasse a R\$ 1.597.642.376,00 (50% para cada uma), como medida preparatória para a aquisição de metade da TULIPA, que significava na ocasião a aquisição indireta de 1/6 do CREDICARD (CITICARD até 05/08/2014).

2.9.3. (3º Passo – Aquisição pela CANNES de 50% da TULIPA em 29/12/2004) Nesta data a CANNES adquiriu 50% da TULIPA, registrando ágio de R\$ 743.436.029,47 e não R\$ 746.822.333,43, conforme informado para fiscalização em resposta à intimação. Após algumas intimações para apresentação do laudo ou estudo que servisse de comprovação para o fundamento do ágio pago na aquisição originária da participação societária (a teor dos parágrafos 2º e 3º do artigo 385 do RIR/99) foi apresentado em 3/11/2011 (complemento da resposta ao termo de início da diligência) um documento intitulado "Avaliação por fluxo de caixa descontado — CREDICARD" (anexado ao processo) cuja data de referência seria dezembro de 2004 e que não traz informações sobre sua autoria, apenas logotipo "citigroup" e também não avalia a Tulipa, mas apenas a sua participação no CITICARD (CREDICARD nessa época).

2.9.4. (4º Passo – Constituição de empresas como medida preparatória para a sequência de operações). No mês de agosto de 2005 foram constituídas três sociedades de propósito específico por pessoas físicas que serviram, pouco tempo depois, como verdadeiras "empresas veículo" utilizadas para passagem de patrimônio representado pelo investimento no CITICARD dentro do GRUPO CITIBANK. Foram elas: (i) SAINT TROPEZ, em 22/08/2005, ficando inativa durante 2005 e sendo extinta em 30/04/2006, incorporada pelo CITIBANK, não sem antes ter incorporado a CANNES (11:00h) e ter sofrido cisão parcial com versão de parte do seu patrimônio para NICE (12:00h); (ii) NICE, em 23/08/2005, também inativa em 2005, extinguindo-se por incorporação pelo CITICARD, em 31/05/2006, um mês depois de incorporar a parcela cindida do patrimônio da SAINT TROPEZ que continha a participação no CITICARD; (iii) CITIBANK CARTÕES, em 30/08/2005, também sem atividade em 2005.

2.9.5. (5º Passo – Cisão parcial da TULIPA em 31/03/2006) Como medida preparatória para a futura cisão do CREDICARD/CITICARD e visando concentrar em cada um dos sócios (GRUPOS CITIBANK e ITAÚ) as respectivas participações no CREDICARD (atual Banco Credicard S.A. e CITICARD até 05/08/2014)

foi implementada a cisão parcial de 50% do acervo patrimonial da TULIPA com versão para a SAINT TROPEZ, correspondente justamente à participação da CANNES na TULIPA (CANNES deixa de ser sócia da TULIPA e passa a ser sócia de SAINT TROPEZ). Ressalta-se que não havia na TULIPA qualquer registro de ágio no investimento CREDICARD (CITICARD).

2.9.6. (6º Passo – Incorporação da CANNES pela SAINT TROPEZ em 30/04/2006 – 11:00h) A CANNES detinha 99,99% da SAINT TROPEZ e com a incorporação esta última aumentou o seu capital social em valor, segundo laudo, basicamente composto pelo ágio na aquisição da CREDICARD, registrado na CANNES por ocasião da compra dos 50% de participação na TULIPA. Ressalta-se que o valor do ágio transferido (R\$ 748.955.241,00) já era maior do que o registrado na CANNES quando do seu surgimento em 2004 (R\$ 743.436.029,47).

2.9.7. (7º Passo – Cisão Parcial da SAINT TROPEZ em 30/04/2004 – 12:00h) Nesta etapa houve a versão da parcela que a COIC possuía na SAINT TROPEZ, representada basicamente pela participação no CREDICARD/CITICARD, para a NICE, incluindo o ágio em análise. Com isto houve separação patrimonial e societária da COIC e do CITIBANK e a participação no CITICARD ficou totalmente com a COIC.

2.9.8. (8º Passo - Incorporação do patrimônio remanescente da SAINT TROPEZ pelo CITIBANK em 30/04/2006) Evento que não é objeto de verificação direta no presente processo, mas que se destaca pelo fato do recebimento pelo CITIBANK de um acervo líquido muito próximo ao valor investido por ele na CANNES para a aquisição de parte da TULIPA e indiretamente do CITICARD.

2.9.9. (9º Passo – Aumento de Capital do CITIBANK CARTÕES em 30/05/2005) Tal aumento, no valor de R\$ 897.933.882,00, foi subscrito e integralizado pela COIC com as quotas que possuía desde um mês antes (30/04/2006) na NICE (a valores contábeis). Esta operação deve ser considerada como preparatória para a incorporação da NICE que ocorreria um dia depois e para o ingresso da CITIBANK CARTÕES no quadro de sócios do CITICARD.

2.9.10. (10º Passo – Incorporação da NICE pelo CITICARD em 31/05/2006) Através deste evento é que o ágio existente na NICE de R\$ 746.822.333,43 foi então transferido para o CITICARD/CITICARD e passou a ser amortizado à razão de 1/60 ao mês.

2.9.11. (11º Passo – Incorporação da FHL pelo CITICARD) Esta operação encerra a reorganização societária aqui tratada, de modo que a COIC (controladora internacional do GRUPO CITIBANK no Brasil) passa a deter de forma direta e indireta, 100% do controle do CITICARD.

2.9.12. Às fls. 1835 e 1386, a autoridade fiscal descreve em quadros o caminho do ágio gerado a partir da aquisição de 50% da TULIPA pela CANNES até culminar com a incorporação da NICE pelo CREDICARD/CITICARD, conforme informações prestadas pela fiscalizada. Advertiu, contudo que o ágio foi extinto em 31/03/2006,

quando a TULIPA cancelou as 821.000.583 quotas que a CANNES detinha nela.

2.10. Do ponto de vista fiscal o CITICARD passou a amortizar contabilmente e considerar dedutível para fins de IRPJ e CSLL o ágio registrado em seu ativo diferido no valor total de R\$ 746.822.333,43, decorrente da incorporação da NICE. E considerou dedutível esta amortização pois interpretou que o caso concreto se subsumia às hipóteses abstratas tratadas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, reproduzidas no artigo 386 do RIR/99.

2.10.1. Segundo interpretação doutrinária a amortização do ágio somente poderá ser considerada dedutível em determinadas situações previstas legalmente. No caso em tela será preciso avaliar se os comandos existentes nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 foram respeitados nas mais diversas etapas da reorganização societária, especialmente no evento de incorporação da NICE pelo CITICARD. Em outras palavras deve ser perquirido se houve efetivamente a absorção de algum patrimônio adquirido com ágio e ainda pela pessoa jurídica que realmente o adquiriu. Esta é a regra de comando do caput do artigo 7º (artigo 386, caput do RIR/99) aplicável aos eventos em que a investidora absorve o patrimônio da investida, ou vice-versa nos termos do artigo 8º (inciso II do parágrafo 6º do artigo 386 do RIR/99). Lembrou ainda o autuante que a norma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (art. 386 do RIR/99), é do tipo especial e não revogou a regra geral de amortização de ágio prevista no art. 391 do RIR/99, que determina que as contrapartidas da amortização do ágio não devem ser computadas na determinação do lucro real, devendo ser controladas na parte B do Lalur, para serem consideradas na determinação do ganho ou perda do capital na alienação ou liquidação do investimento.

2.10.2. No entendimento da fiscalização as condições estipuladas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não estavam presentes na etapa final da reorganização que culminou com a sobredita incorporação da NICE pelo CITICARD (sem que isso queira dizer que tais condições imperaram em outras etapas desenvolvidas). Isto porque a operação negocial/societária que deu ensejo ao surgimento do ágio foi a aquisição de metade das quotas da TULIPA pela CANNES. A princípio a regra especial dos artigos 7º e 8º apenas poderia ser aplicada se os fenômenos de absorção patrimonial tivessem ocorrido entre elas. Não existe previsão legal que autorize o aproveitamento deste "benefício fiscal" por pessoas jurídicas outras que não tivessem sido agentes do negócio jurídico de aquisição da participação societária, quer como adquirente, quer como adquirida. Nem tampouco existe previsão para que um investimento adquirido apenas indiretamente, como foi o caso do CITICARD, possa ao final de um processo de planejamento tributário amortizar tal ágio indireto. Havendo inclusive julgado na esfera administrativa neste sentido. Pontuou também a autoridade fiscal que:

2.10.2.1. O cancelamento do investimento da CANNES na TULIPA (em 31/03/2006 a TULIPA cancelou as 821.000.583 quotas que a CANNES detinha), o ágio que o acompanha, fica, irremediavelmente, extinto conforme previsão das práticas contábeis societárias e fiscais, pois não faria sentido o acessório (ágio) existir sem a presença do principal (participação/investimento), que lhe deu causa;

2.10.2.2. *A mesma deliberação da TULIPA, no dia 31/03/2006, que cancelou as quotas que a CANNES possuía daquela empresa, cindiu e transferiu 50% do patrimônio da TULIPA para a SAINT TROPEZ que passou a deter participação societária no CREDICARD. Na sequência, em 30/04/2006, a SAINT TROPEZ incorporou a CANNES e **passou a registrar o ágio** desta empresa na TULIPA, **indevidamente**, porque esse ágio já deveria estar cancelado conforme já explicado nos parágrafos anteriores, e, nesse mesmo dia, ocorreu a cisão parcial da SAINT TROPEZ com a versão da parcela cindida à empresa NICE correspondente à participação detida pela SAINT TROPEZ no capital do CREDICARD, juntamente com o **ágio, que já deveria estar cancelado**, relativo à aquisição da TULIPA; e*

2.10.2.3. *Em 31/05/2006, encerrando o percurso do ágio, o CREDICARD incorporou a NICE, absorvendo – indevidamente – o ágio registrado em face da aquisição da TULIPA pela CANNES, e passou a amortizá-lo e deduzir tributariamente essa despesa.*

2.10.3. *Além disto, a reorganização societária foi complexa e valeu-se de passagens cujo propósito econômico e comercial, que não é exclusivamente fiscal, é de difícil constatação. Assim, com base em trechos da obra sobre planejamento tributário do Professor Marco Aurélio Greco, que colaciona, a fiscalização entende ser legítimo o interesse do GRUPO CITIBANK em adquirir mais uma parte (1/6) da operação de cartões de crédito da conhecida empresa CREDICARD. Também compreende que em abril de 2006 foi necessária a repartição desta empresa CREDICARD entre seus dois sócios na ocasião (GRUPOS CITIBANK e ITAÚ), inicialmente pela cisão da TULIPA (em 31/03/2006) e em seguida pela cisão 50% da própria CREDICARD/CITICARD (em 30/04/2006). Todavia foi utilizado o artifício de criação de diversas empresas veículo ou de passagem, empresas efêmeras, expressões já popularizada no ordenamento tributário e tratadas na obra citada do Prof. Greco, utilizadas para carrear o ágio original de aquisição da TULIPA pela CANNES para a única empresa, das que participaram do planejamento, que possuía capacidade operacional para gerar lucros que pudessem suportar a amortização do ágio, e conseqüentemente proporcionar a economia tributária almejada.*

2.10.4. *Neste sentido, a situação antes de tudo começar (fotografia inicial) foi a capitalização da CANNES (empresa de prateleira) pela COIC e CITIBANK com o propósito de comprar indiretamente o CREDICARD, via TULIPA, o que de fato foi feito com ágio no final de 2004. Ao final de todo o processo, ainda no 1º semestre de 2006, o CITIBANK já havia recebido o dinheiro aplicado e a COIC estava controlando direta e indiretamente o CREDICARD/CITICARD, se aproveitando fiscalmente da amortização do ágio (fotografia final). A COIC por ser empresa com sede no exterior, caso viesse -a comprar diretamente o CREDICARD, como de fato era a sua intenção, não poderia se beneficiar fiscalmente da amortização do ágio. Nem tampouco qualquer empresa veículo que participou do processo tinha capacidade operacional para gerar lucros que não fossem decorrentes de resultado de equivalência patrimonial (não tributável). Além do que, em suas curtas existências, estas empresas nunca tiveram qualquer atividade operacional e só serviram de passagem para o ágio.*

2.10.5. *A jurisprudência administrativa e judicial tem se posicionado em muitos casos no sentido de não aceitar os efeitos tributários almejados pelos contribuintes advindos de reorganizações societárias sem suficiente propósito negocial, ou com prevalência da forma sobre o conteúdo. Por todo o exposto, as amortizações do ágio em questão devem ser consideradas como indedutíveis na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

2.10.6. *Outro aspecto a ser destacado é a falta de comprovação documental do fundamento econômico da rentabilidade futura da investida TULIPA, pelo fato de o laudo apresentado pelo CREDICARD / CITICARD, documento apresentado com o título "Avaliação por fluxo de caixa descontado - CREDICARD", demonstrar apenas a situação financeira do investimento que a participação societária adquirida detinha à época da sua aquisição. Ou seja, avaliou, única e exclusivamente, o investimento que a TULIPA possuía no CITICARD (CREDICARD à época) e não todos os demais elementos do balanço patrimonial da TULIPA, como, por exemplo, os dividendos a receber, bem como outros itens não registrados nas demonstrações financeiras, já que o objetivo era a avaliação da empresa, que, quase sempre, é distinto da avaliação contábil. Esse documento apresentado não atende às exigências do art. 385 do RIR/99, pois não descreve a rentabilidade futura da participação societária na TULIPA, que foi adquirida pela CANNES, e que deu causa ao ágio.*

2.10.7. *Além do descrito acima, há ainda outro argumento de natureza muito prática que visa impugnar, caso os argumentos anteriores venham a não prevalecer, parte da amortização do ágio que excedeu o correto valor contábil. O CITIBANK foi intimado a esclarecer a razão do ágio original na CANNES ter-sido contabilizado por R\$ 743.436.029,47 (conforme balanço patrimonial apresentado) e o ágio que foi vertido para a NICE em 30/04/2006 pela cisão da SAINT TROPEZ ter sido de R\$ 746.822.333,43 (mesmo valor que passou a ser amortizado no ÇITICARD). Apresentou resposta com demonstrativo que revela a evolução do valor do ágio de R\$ 743.436.029,47 (31/12/2004) para R\$ 749.208.033,45 (30/04/2006), sendo a diferença atribuída a diversas despesas da CANNES que foram equivocadamente debitadas na conta de ágio, tais como advogados, KPMG, Standard&Poors, etc. Também apresentou demonstrativo da NICE que mostra a contabilização inicial de R\$ 749.208.033,43 e um ajuste a crédito na conta de ágio de R\$ 2.385.700, fazendo com que o saldo da conta de ágio em 31/05/2006, que foi incorporado e amortizado pelo CITICARD, passasse a R\$ 746.822.333,43.*

2.10.8. *Segundo disposição do artigo 385 do RIR/99, o ágio é uma parcela do custo de aquisição de uma participação societária e deve necessariamente ser registrado no momento de aquisição do investimento. Neste contexto, as despesas diversas da CANNES que foram pagas em contrapartida à débito na conta de ágio não tem a natureza jurídica que lhe é própria, não podendo compor o saldo de ágio a ser amortizado. Assim a diferença de R\$ 3.386.303,96 não atende aos requisitos de dedutibilidade por não poder ser considerado ágio a teor do artigo 385 do RIR/99, devendo ser adicionado de ofício à proporção*

de 1/60 por mês, no caso R\$ 56.438,40 ao mês, aos lucros líquidos para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

2.10.9. A CSLL será lançada como reflexo do IRPJ tendo em vista a similitude dos elementos de prova e razões de ordem legal.

2.11. 2ª Infração – Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidos por estimativa mensal (Multa Isolada). Com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, foram aplicadas multas isoladas sobre as parcelas de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas pela falta de adição das amortizações indevidas do ágio. Nas discussões administrativas já se esposou entendimento de que com a introdução desta alteração (MP 351/Lei 11.488/2007) trouxe significativa mudança na ordem jurídica, no sentido de que não há dupla incidência sobre a mesma materialidade e sim incidências sobre matérias distintas (parcela do tributo que deixou de ser recolhida e totalidade ou diferença do tributo).

*2.12. 3ª Infração - Ao descrever os fatos atinentes à Inobservância do Limite de dedução dos Royalties nos anos de 2009 e 2010, a autoridade fiscal informa, inicialmente que **(I)** o CITICARD registrou R\$ 43.517.457,12 e R\$ 37.116.133,85 na conta de despesa 8175700003 – SLA-CITI NORTH AM INC CNAINC, respectivamente nos anos de 2009 e 2010, referente aos royalties pagos pelo uso da marca Diners Internacional; **(II)** Em 26/02/2014, através da intimação nº 12, foi solicitada a comprovação da efetiva prestação de serviços na conta 8175700003 – SLA-CITI NORTH AM INC CNAINC, com a apresentação das notas fiscais e dos comprovantes do efetivo pagamento e, em 19/03/2014, o CITICARD entregou os recibos dos fechamentos de câmbio no Banco Central do Brasil e os invoices, que apenas indicavam que o serviço com o código 11770561020 tinha sido prestado pelo Banco Citicard com a empresa Citicorp North America. Em 08/04/2014, complementou com os recibos/invoices dos meses 07, 08 e 10/2010; **(III)** Em 12/05/2014, por intermédio da intimação nº 17, foi requisitado: (i) Averbação dos contratos de licença de uso das marcas no Instituto da Propriedade Industrial – INPI; (ii) Registro no Banco Central do Brasil; (iii) Livro razão da conta 8175700003 em 2009; e (iv) Explicação e base legal dos critérios da apuração dos valores dos royalties. Em 11/06/2014, atendeu aos itens (i) a (iii), entretanto não justificou o item (iv) explicando como apurou a base de cálculo para a aplicação do limite dos royalties definidos pela legislação fiscal, pois apenas indicou o valor a ser pago à empresa Citicorp North America, a partir da descrição do CITICARD a seguir transcrita:*

RELATÓRIO FISCAL

R. Os royalties pagos à Bandeira são calculados mensalmente com base no volume de transações reportados para o Diners Internacional, sendo considerado como volume para cálculo do royalties todas as transações postadas para os clientes nas faturas (transações locais, internacionais, saque, seguros, pagamentos de contas, empréstimo pessoal, juros, multas, anuidades, outros).

A apuração do valor é realizada conforme tabela abaixo. Exemplificando: iniciamos o Ano-calendário - mês de janeiro - na primeira faixa da tabela e conforme o aumento do volume ao longo das operações no decorrer do ano, há redução no percentual do cálculo em consequência do aumento das transações/valor.

Valor Adicional de Recebimentos Anuais Brutos	Percentual Aplicável sobre os Recebimentos Brutos
\$0 - 24.999.999	0,40%
\$25.000.000 - 49.999.999	0,35%
\$50.000.000 - 74.999.999	0,30%
\$75.000.000 - 99.999.999	0,25%
\$100.000.000 - 199.999.999	0,20%
\$200.000.000 - 499.999.999	0,15%
Acima de \$500.000.000	0,10%

2.12.1. E prossegue a autoridade fiscal expondo que:

- Como o detalhamento do cálculo do limite de dedução dos royalties é essencial para confirmar o quanto dessas despesas são dedutíveis, conforme previsão dos artigos 353 e 355 do RIR/99, em 15/09/2014, a intimação nº 22 reiterou esse pedido já formulado pelo item 4 da intimação nº 17. Em 27/10/2014, o Sujeito Passivo apresentou os arquivos "DOC_02_Demonstrativo Receita BRUTA LIQUIDA Produto DINERS 2009.xlsx" e "DOC_03_Demonstrativo Receita BRUTA LIQUIDA Produto DINERS 2010.xlsx" com o detalhamento das receitas com a marca Diners e complementou com o quadro abaixo descrevendo a metodologia do cálculo:

RELATÓRIO FISCAL

Ano-calendário 2009 – DIPJ 2010	
1- Despesa de Royalties DINERS (conta contábil 8194012621)	- R\$ 4.604.722,19
2- Provisão para Royalties DINERS (conta contábil 4992105398 / fiscal 023.553)	- R\$ 322.399,08
3- Valor líquido no exercício	- R\$ 4.282.323,16
a- Receita Bruta - venda de serviços DINERS no ano 2009	- R\$ 162.706.383,28 (RIR/1999, art. 279 e seu parágrafo único)
b- Custo IOF sobre operações financeiras	- R\$ 1.656.329,02
c- Despesa PIS, COFINS e ISS	- R\$ 8.019.051,38
d- Receita Líquida - venda de serviços DINERS no ano 2009	- R\$ 153.031.002,88 (RIR/1999, art. 280)
e- Despesa de Royalties DINERS - dedutível no exercício	- R\$ 4.282.323,16
Ano-calendário 2010 – DIPJ 2011	
1- Despesa de Royalties DINERS (conta contábil 8194012621)	- R\$ 5.136.130,46
2- Provisão para Royalties DINERS (conta contábil 4992105398 / fiscal 023.553)	- R\$ 447.781,92
3- Valor líquido no exercício	- R\$ 4.688.348,54
a- Receita Bruta - venda de serviços DINERS no ano 2010	- R\$ 165.762.154,61 (RIR/1999, art. 279 e seu parágrafo único)
b- Custo IOF sobre operações financeiras	- R\$ 4.900.631,37
c- Despesa PIS, COFINS e ISS	- R\$ 9.634.780,69
d- Receita Líquida - venda de serviços DINERS no ano 2010	- R\$ 151.226.742,61 (RIR/1999, art. 280)
e- Despesa de Royalties DINERS - dedutível no exercício	- R\$ 4.688.348,54

- Em 06/11/2014, através da intimação nº 24, foi pleiteada a composição das contas do balancete que sensibilizaram a rubrica "Rotativo" da demonstração das receitas da marca Diners dos arquivos Excel dos anos-base 2009 e 2010, apresentados em 27/10/2014, e, em 17/11/2014, o CREDICARD justificou que as contas 7110500007 – ENCARGOS

ROTATIVO –ECS e 7195003375 – ENCARGOS CREDITO ROTATIVO englobavam os acréscimos financeiros dos titulares dos cartões de crédito emitidos com as bandeiras Mastercard, Visa e Diners, sem, entretanto, demonstrar qual o valor que competiu às duas primeiras bandeiras;

- Dessa forma, no intuito de apurar os valores do “Rotativo” dessas três bandeiras, foi entregue a intimação nº 25, em 03/12/2014, que foi justificada pelo CREDICARD em 15/12/2014. Com a confirmação, por amostragem através da rubrica “Rotativo”, da base de cálculo –receita líquida – para o cálculo do limite de 1% dos Royalties, obtido no quadro elaborado pelo Sujeito Passivo, reproduzido no item 1.4, acima, o limite em reais para a dedução dos royalties é:

	2009	2010
Receita líquida com Diners (base de cálculo)	153.031.002,88	151.226.742,61
Coefficiente máximo de 1%	1,00%	1,00%
Limite para dedução dos royalties	1.530.310,03	1.512.267,43

2.12.2. A autoridade fiscal aponta, então, a legislação aplicável à matéria: (i) aos artigos 352 e 353, inciso V, alíneas “a” e “b” e parágrafo único, do RIR/99 que tratam, respectivamente, de dedução de despesas com royalties e do limite de dedução de despesas com royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior (inciso V), (ii) ao art. 9º, § 1º, da Lei nº 4.131, de 1962, que estabelece a obrigatoriedade de registro da empresa na SUMOC para fins de transferência para o exterior a título de royalties e de prova do pagamento do imposto de renda, (iii) ao art. 11 da mesma Lei nº 4.131, de 1962, que prescreve que os pedidos de registro de contrato, para fins de transferência financeiras para o pagamento dos royalties, devem ser instruídos com certidão probatória da assistência e vigência no Brasil, dos privilégios dos respectivos privilégios concedidos pelo Departamento Nacional de Propriedade Industrial, bem como de documento hábil probatório de que eles não caducaram no País de origem; (v) ao art. 355 do RIR/99 que prescreve as condições de dedutibilidade dos royalties e (vi) às Portarias nºs 436/1958, 113/1959, 314/1970 e 60/1994, que estabelecem o coeficiente percentual máximo de 1º, conforme previsto no § 1º do art. 355 do RIR/99 (§1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, §1º)). A partir daí, registra que:

- De acordo com os balancetes apresentados pelo CITICARD, bem como por outras manifestações já descritas acima, a conta de despesa 8175700003 – SLA-CITI NORTH AM INC CNAINC registrou R\$ 43.517.457,12 e R\$ 37.116.133,85, respectivamente nos anos de 2009 e 2010, referente aos royalties pagos pelo uso da marca Diners Internacional;

- Excluindo desses valores o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, que foram contabilizados nessa conta, e considerando a receita líquida

da bandeira Diners – conforme informações do Sujeito Passivo e sintetizado na tabela acima – a metodologia de cálculo é demonstrada a seguir:

	2009	2010
Receita líquida com Diners (base de cálculo)	153.031.002,88	151.226.742,61
Coefficiente máximo de 1%	1,00%	1,00%
(A) Limite para dedução dos royalties	1.530.310,03	1.512.267,43
despesas de royalties	43.517.457,12	37.116.133,85
IRRF na remessa exterior	6.715.218,43	6.413.605,47
(B) despesas de royalties - IRRF	36.802.238,69	30.702.528,38
glosa (B - A)	35.271.928,66	29.190.260,95

- os valores de R\$ 35.271.928,66 e R\$ 29.190.260,95 devem ser adicionados na apuração do lucro real, respectivamente nos anos-calendário 2009 e 2010.

2.13. 4ª Infração – Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral – Anos 2010 e 2011. De pronto, a autoridade fiscal ressalta que os fatos da infração tiveram como base a incorporada Banco Citicard S.A. (atual Banco Credicard S.A.), CNPJ 34.098.422/0001-34. Ao descrever os fatos a autoridade fiscal expõe que:

2.13.1. O saldo de prejuízos operacionais antes da compensação do ano-calendário 2010 foi alterado para zero (campo 14.2. – fl. 1876), conforme o relatório “Planilha de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ lucro real - atividade geral” do auto de infração e, dessa forma, o prejuízo compensado pelo CITICARD de R\$ 16.246.171,49 – já considerando os R\$ 412.015,38 do campo 10.2 (Prejuízos Operacionais compensados na Autuação) do auto de infração do e-processo nº 16327.721152/2014- 19 – foi indevido;

2.13.2. O saldo de prejuízos operacionais antes da compensação do ano-calendário 2011 foi alterado para zero (campo 14.2. – fl. 1877), conforme o relatório “Planilha de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ lucro real - atividade geral” do auto de infração e, dessa forma, o prejuízo compensado pelo CITICARD de R\$ 52.727.880,55 – já considerando os R\$ 877.914,41 do campo 10.2 (Prejuízos Operacionais compensados na Autuação) do auto de infração do e-processo nº 16327.721152/2014- 19 – foi indevido;

2.13.3. O Saldo de Bases de Cálculo Negativas antes da Compensação do ano-calendário 2010 foi alterado para zero, conforme o relatório “Planilha de compensação de base negativa da CSLL lucro real - atividade geral” do auto de infração (fls. 1894/1895) e, dessa forma, o prejuízo compensado pelo CITICARD de R\$ 15.834.156,11 foi indevido;

2.13.4. O Saldo de Bases de Cálculo Negativas antes da Compensação do ano-calendário 2011 foi alterado para zero, conforme o relatório “Planilha de compensação de base negativa da CSLL lucro real - atividade geral” do auto de infração (fl. 1896) e, dessa forma, o prejuízo compensado pelo CITICARD de R\$ 51.849.966,14 foi indevido

2.13.5. A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores é disciplinada pelos artigos 247, 250 inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99 e em relação à CSLL se aplica a mesma legislação prevista para o IRPJ, conforme: (i) Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; (ii) Art. 16 da Lei nº 9.065/95; (iii) Art. 1º da Lei nº 9.316/96; e (iv) Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08. Destarte as infrações apuradas relativamente à compensação indevida foram”:

	Ano 2010 (R\$)	Ano 2011 (R\$)
IRPJ	16.246.171,49	52.727.880,55
CSLL	15.834.156,11	51.849.966,14

DA IMPUGNAÇÃO (fls. 1925/2037)

Contrapondo-se ao trabalho fiscal, a autuada interpôs extensa impugnação e juntou documentos, aduzindo (cf. relatado pela decisão recorrida):

“3.1. A forma adotada pelo Grupo Citibank foi a mais correta para atingir o seu objetivo final que era o desenvolvimento das atividades de cartão de crédito do grupo no Brasil. A análise das operações não pode ser vista quadro a quadro (fotografias), conforme afirma a própria fiscalização, devendo ser avaliada como um todo (filme). Assim, faz-se necessária a busca pela verdade dos fatos por meio da análise histórica das operações praticadas pelo Grupo Citibank para compreender-se o propósito negocial e econômico das operações societárias realizadas que deram origem à dedução do ágio.

3.1.1. A reestruturação societária realizada pelo Grupo Citibank no Brasil teve por objetivo maior e principal a expansão do oferecimento de cartões de créditos, sobretudo a clientes que não possuísem conta corrente no Banco Citibank S/A (“Banco Citibank”). Antes da compra de parte da Tulipa, pela Cannes, o Banco Citibank somente oferecia cartões de crédito aos clientes que possuíam contas corrente no próprio banco.

3.1.2. Até o final de 2004 participavam do capital social da Credicard, três grandes grupos financeiros (Itaú, Citibank e Unibanco). Esta parceria remonta ao início da década de 70 e tinha por objetivo revolucionar o mercado de cartões de crédito. Na referida estrutura, as decisões societárias somente poderiam ser tomadas por unanimidade e havia no documento que definia a estrutura do empreendimento uma cláusula prevendo a não competição entre os acionistas, ou seja, nenhum dos três grupos poderiam explorar as atividades de cartões fora da Credicard. No entanto, com o passar do tempo, tanto o Grupo Itaú quanto o Unibanco, por terem adquirido outros bancos que já possuíam o negócio de cartões de crédito, passaram a empreender tal negócio, em contrariedade ao quanto disposto no documento mencionado. Tal fato, aliado ao desgaste natural decorrente da necessária unanimidade dos sócios para a tomada de decisões relativas à administração de Credicard, com os impasses daí advindos, levaram os acionistas a desejar, já por volta dos anos 2000, a segregação das suas participações societárias para desenvolver as atividades de cartões de crédito de forma independente. O Grupo Citibank passou a visualizar a possibilidade de utilizar o seu Know how na área para oferecer cartões de crédito a clientes que não possuísem

conta corrente no Banco Citibank. Assim, ao final do filme ora analisado, a Credicard passará a ser inteiramente detida pelo Grupo Citibank, atingindo-se, portanto, o **objetivo pretendido** com a reorganização societária: fomento das atividades de cartões de crédito para, inclusive, não correntistas do Banco Citibank. Este era o propósito negocial de toda a reorganização societária.

3.1.3. Isto posto, destaca-se as principais “fotografias” do processo, onde se perceberá a validade de cada passo adotado, bem como o sentido econômico e o propósito negocial de toda a operação.

3.1.3.1 (Constituição da Cannes, em 25/11/2004, e aquisição, pela Cannes, de 50% da Tulipa, em 29/12/2004) A Cannes foi constituída para a aquisição de 50% da Tulipa, que possuía 33,33% de participação na empresa alvo (Credicard) o que realmente ocorreu no mês seguinte à sua constituição e capitalização. Portando depreende-se do início do “filme” que todas as operações foram planejadas para atingir o objetivo final já relatado acima. A Cannes não adquiriu diretamente as ações da Credicard, pois o Unibanco impôs como condição da efetivação do negócio que a alienação fosse feita mediante transferências de quotas da Tulipa, não tendo o impugnante qualquer controle sobre tal decisão. Nesta operação foi registrado um ágio de R\$ 743.436.029,47, atestado pelo balanço da Cannes de 31/12/2004. Destacando-se que o ágio teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da Credicard, único ativo da Tulipa (holding), calculada pelo método de fluxo de caixa descontado. Nos termos do § 3º do art. 385 do RIR/99, o fundamento econômico do ágio foi atestado por meio de documento interno elaborado pelo Grupo Citibank.

3.1.3.2 (Cisão parcial da Tulipa, em 31/03/2006) Nesta etapa houve a cisão da Tulipa com versão de 50% do patrimônio para a Saint Tropez e ocorreu em razão da necessidade de segregação das participações societárias dos grupos Citibank e Itau na Tulipa, de maneira que os outros 50% da Tulipa foram incorporados pela Itau Cartões. Esta etapa continua alinhavada com o objetivo principal de deter o controle da Credicard.

3.1.3.3 (Incorporação da Cannes pela Saint Tropez, em 30/04/2006) Após a incorporação, COIC e Banco Citibank passaram a ser os novos sócios da Saint Tropez, na mesma proporção de suas participações na Cannes (50% cada) e o ágio que estava contabilizado na Cannes passou a ser registrado pela Saint Tropez. Apesar de não ter sido objeto de questionamento pelo Agente Fiscal, deve-se pontuar que se realizou a incorporação reversa (Saint Tropez incorporando Cannes) como uma forma de equalizar as participações societárias de Banco Citibank e COIC nesta empresa, bem como para que se mantivesse sob a titularidade da Saint Tropez o caixa ali disponível, diminuindo-se certos custos da operação, tais como os fiscais (com a CPMF, por exemplo).

3.1.3.4 (Cisão parcial da Saint Tropez, em 30/04/2006) com versão da parcela cindida (patrimônio cindido: R\$ 897.933.383,00) para a Nice. Após esta cisão, esta empresa e o caixa nela disponível passou a pertencer exclusivamente ao Banco Citibank, enquanto que a participação societária na Credicard passou a ser controlada pelo COIC, através da Nice. Desta maneira, resta clara a

finalidade de isolar o investimento na Credicard e o ágio aqui em questão, passando-os ao controle do COIC.

3.1.3.5 (Cisão parcial da Credicard, em 30/04/2006) com versão da parcela cindida (50% do Patrimônio da Credicard: R\$ 322.877.990,56) para o "Itau cartões". Desta forma o Grupo Citibank, através da FHL (2/3) e da Nice (1/3), passou a deter o controle total da Credicard (anterior denominação do impugnante).

3.1.3.6 (Conferência das quotas da Nice para o Citibank Cartões, em 30/05/2006) Nesta data, a Citibank Cartões passou a ser controladora da Nice, em substituição à sócia estrangeira COIC, vindo a confirmar o quanto planejado, desde o início, pelo Grupo Citibank: atingir a estrutura necessária para a administração das atividades de cartões de crédito independente das demais atividades operacionais do Grupo.

3.1.3.7 (Incorporação da Nice pela Credicard - atual Impugnante, nesse ponto já denominado Banco Citicard, em 31/05/2006) com a consequente transferência do ágio a esta empresa (Patrimônio da Nice incorporado R\$ 156.127.766,22 – PL ajustado). Após a conclusão do processo de incorporação da Nice, o capital social da Credicard (ora Impugnante) ficou assim distribuído entre seus novos acionistas: FHL, na proporção de 58,59%, e Citibank Cartões, com o equivalente a 41,41 %.

3.1.3.8 (Incorporação da FHL pela Credicard, em 31/12/2006), pelo qual o Citicard passou a ter COIC (58,79%) e Citibank Cartões (41,20%) como acionistas.

3.1.3.9 (Amortização do ágio após a incorporação da Nice, a partir de 01/06/2006) Após a incorporação da Nice, o Impugnante passa a amortizar fiscalmente as parcelas do ágio pago pela Cannes na aquisição de participação na Tulipa. Observa-se que todo o processo de reorganização societária realizadas pelo Grupo Citibank foi completamente usual, normal e necessário para a aquisição do controle da Credicard e expansão de seus negócios de cartão de crédito no Brasil, para o oferecimento deste produto a clientes que não possuíssem conta corrente no Banco Citibank. O processo teve início em novembro de 2004 e terminou em dezembro de 2006, tempo mais do que suficiente para afastar a citação de Marco Aurélio Greco feita no item 2.17 do Relatório Fiscal (fls. 1841/1842). Os agentes fiscais, por não buscarem a verdade material da operação como um todo (filme), entenderam que no caso concreto foi utilizado o artifício de criação de diversas empresas veículo utilizadas para carrear o ágio original de aquisição da TULIPA pela CANNES para a única empresa, das que participaram do planejamento, que possuía capacidade operacional para gerar lucros que pudessem suportar a amortização do ágio, e consequentemente proporcionar a economia tributária almejada. Entendimento que não pode prosperar, uma vez que o Grupo Citibank utilizou-se de forma plenamente legítima, cumprindo todos os requisitos necessários para que fizesse jus à aquisição da empresa Credicard no Brasil, o que se deu através da compra de participação societária na empresa Tulipa, e ao consequente aproveitamento fiscal da dedução do ágio, ainda que por meio da "passagem deste ágio".

3.2. Houve a “preclusão” da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, isto porque o ágio, como elemento contábil e societário surgiu em 29/12/2004, com a aquisição de 50% da Tulipa pela Cannes. Assim não poderia o Auditor Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, surgido em 2004, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a lavratura dos autos de infração em questão (23/12/2014), reportando-se ao art. 150, § 4º, do CTN.

3.2.1. Considerando-se que os “fatos geradores” do IRPJ e da CSLL correspondem, em síntese, à obtenção de resultados que provocam acréscimo patrimonial, a contagem do prazo decadencial em relação aos referidos tributos deve ter início a partir do momento em que os fatos jurídicos tributários formadores deste acréscimo patrimonial forem reconhecidos.

3.2.2 Conclui pela decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio em 2004, citando trecho de artigo publicado pelo Prof. Humberto Ávila, ao analisar caso de ágio na aquisição de empresa dentro de um mesmo grupo econômico, ocorrido há mais de cinco anos da data da lavratura do auto de infração, bem como, ementas do antigo Conselho de Contribuintes no sentido de reconhecer a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos fatos ocorridos após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos.

3.3. Em não se acatando as preliminares acima argumenta-se, em sede do direito, que é legítima a aquisição do investimento com ágio pela Cannes e o posterior aproveitamento de sua dedutibilidade fiscal. Para comprovar a licitude das operações, bem como ratificar o propósito negocial almejado e atingido, de desenvolvimento das atividades de cartões de crédito no Brasil para não correntistas do Banco Citibank, passa-se a discorrer acerca (i) da natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição de participações societárias; (ii) da licitude da aquisição de participação societária com ágio e de sua transferência; (iii) do tratamento tributário dispensado ao ágio no ordenamento jurídico brasileiro; (iv) da legitimidade do laudo econômico, por meio da efetiva demonstração do fundamento econômico do ágio (expectativa de rentabilidade futura); e (v) da ausência de extinção do ágio.

3.3.1 (Natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição de participações societárias). O ágio ou deságio gerado em operações, como as ocorridas no presente caso, decorre da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das ações adquiridas (valor de patrimônio líquido), quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial, previsto no artigo 248 da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76). De acordo com o artigo 177 da mesma lei das S/A, o registro contábil do ágio deve estar em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Assim, tanto a Instrução CVM nº 247/96, como o artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 determinam que o custo de aquisição do investimento seja desdobrado em valor do patrimônio líquido (equivalência patrimonial) e ágio/deságio.

3.3.1.1 *Com efeito, verifica-se que no presente caso houve a aquisição, pela Cannes, de participação societária de 50% na Tulipa, empresa holding que tinha como principal ativo a participação de 33,33% no capital social da Credicard. A referida aquisição deu-se entre partes independentes -Unibanco e Cannes -, mediante o pagamento de R\$ 1.583.095.269,58 (custo de aquisição), decorrente de Contrato de Compra e Venda celebrado entre as partes. Portanto, em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos e nos termos da Instrução CVM nº 247/96, a Cannes desdobrou o valor total do custo de aquisição das quotas da Tulipa em valor do investimento pela equivalência patrimonial (R\$ 847.307.195,20) e ágio (R\$ 743.436.029,47), o que mostra que os atos praticados foram lícitos e atenderam também às normas emitidas pelo BACEN.*

3.3.1.2 *Ressalta-se também que o ágio registrado no presente caso possuía fundamento na expectativa de rentabilidade futura da Credicard (principal ativo da Tulipa), o que foi comprovado por meio de estudo interno elaborado pelo Grupo Citibank, projetada pela metodologia de fluxo de caixa descontado, não havendo em nenhum momento o questionamento sobre a validade de tal documento pela fiscalização. Afirma que a rentabilidade futura realmente efetivou-se nos anos seguintes, reportando-se aos documentos de fls. 2185 a 2221.*

3.3.2. *(Da licitude da transferência do ágio) No entendimento da fiscalização o ágio amortizado no presente caso somente seria dedutível se a Tulipa fosse incorporada pela Cannes, ou vice-versa e que, em virtude das sucessivas transferências do ágio verificadas, não seria possível a amortização do ágio pelo Impugnante, por inexistência de previsão legal que autorize tal expediente. Contudo, este entendimento não deve prosperar, uma vez que o procedimento adotado (transferências do ágio e sua posterior amortização pelo Impugnante) estaria em conformidade com as legislações fiscais e societárias vigentes à época.*

3.3.2.1 *A assertiva feita pela Fiscalização, sobre a não aplicação do disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ao presente caso, carece de fundamento, uma vez que tal lei não restringe a transferência do ágio como pretendeu indicar a Autoridade Fiscal. Pelo contrário: a lógica da permissão da dedutibilidade do ágio, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente - o qual justificou seu pagamento, pois tal valor (ágio) está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados, conforme excerto do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIECAFI que colaciona. O ágio somente existe em função do ativo que é a ele subjacente. Trata-se de um acessório que necessariamente deve seguir o principal (investimento).*

3.3.2.2 *Para tornar mais claro o raciocínio acima, basta fazer um paralelo com um ativo tangível que está sujeito a depreciação. Se este ativo utilizado para integralização de capital em nova sociedade esta teria o direito de continuar deduzindo as despesas*

de depreciação ainda não aproveitadas. A jurisprudência administrativa, conforme decisões recentes do CARF que colaciona (acórdãos 140200.802, 1101-00.354, 1301-000.711 e 105-16.774), também admite a transferência do ágio. Dessa forma, seja pela ausência de vedação legal, seja pela coerência no que se refere à contraposição dos lucros e custo para obtenção desses lucros, é de se reconhecer como legítimas as transferências da participação societária, acompanhadas do respectivo ágio, realizadas no presente caso e, conseqüentemente, a dedução das despesas com amortização do ágio após a incorporação da Nice pela Impugnante.

3.3.3 (Tratamento tributário do ágio – Dedução fiscal da amortização) Uma vez comprovada a licitude da transferência do ágio deve-se observar o tratamento tributário a lhe ser dispensado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Segundo o artigo 385 do RIR/99, o lançamento do ágio deverá indicar algum dos três fundamentos econômicos ali dispostos ((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). No presente caso, em que a Impugnante absorve patrimônio da controladora (Nice) por incorporação, uma vez que esta última tinha registrado ágio apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros da Credicard, estabelece a legislação que será possível amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (inciso III e § 6o do artigo 386 do RIR/99). Portanto a conduta do autuado refere-se a um tratamento fiscal legalmente previsto.

3.3.3.1 A dedutibilidade fiscal do ágio, gerado na aquisição de sociedades, teve como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, tais como as ocorridas em processos de privatização, no entanto tal regra fiscal não se aplica apenas a estes processos, devendo ser estendida a qualquer aquisição, mesmo que entre particulares, como no presente caso. É exatamente este efeito fiscal (esse direito) que qualquer que fosse a pessoa jurídica adquirente do Impugnante teria direito de usufruir.

3.3.4. (Comprovação da Rentabilidade Futura no caso concreto: Legitimidade do Laudo Econômico) – A autoridade fiscal também questionou o demonstrativo de rentabilidade futura empregado na mensuração do ágio, conforme texto extraído do Relatório Fiscal (TVF), fls. 1843/1844, o qual traduz o entendimento de que o ágio não foi pago em virtude de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido (Tulipa), mas, sim, em função da avaliação de ativos dessa empresa (no caso, a Credicard) e, assim, não haveria que se permitir a dedutibilidade do ágio. Em nenhum momento pretendeu-se negar a personalidade jurídica da Tulipa, o comprovante interno dizia respeito à rentabilidade futura da Credicard, que era o único ativo da Tulipa.

3.3.4.1. Citando trecho do Parecer elaborado pelo Prof. Eliseu Martins no âmbito do P.A. nº 16327.721657/2011-22, conclui: “nada mais natural admitir que a rentabilidade da Tulipa e da

Credicard se confunde, respeitada a participação de 50% detida pela Tulipa na Credicard, na medida em que a Tulipa era uma holding pura que, exclusivamente, detinha participação societária na Credicard". Ainda reportando-se a trecho do parecer do renomado professor em que adverte que "geradora efetiva, genuína, verdadeira dos fluxos de caixa será a Credicard", registra que tratando-se de uma holding pura, não se pode esperar da Tulipa outro resultado que não aquele obtido pela Credicard e a ela distribuído.

3.3.4.2. Também cita situação análoga analisada por Luis Eduardo Schoueri, em que uma empresa A possui investimentos indiretos em empresa B, por meio de uma empresa H (holding) que adquiriu com ágio(o único ativo relevante de H é a sua participação em B) em que o professor expõe (i) não ser a melhor interpretação a conclusão de que o ágio não teria sido pago por conta de rentabilidade futura , mas pelo valor de mercado; (ii) não procede o argumento segundo o qual a rentabilidade futura não poderia ser aventada como fundamentação para o ágio pago na aquisição de investimento em empresa holding; (iii) não haver qualquer limitação legal, nem infralegal, que determine a natureza do ágio pago na aquisição de participação societária da holding; (iv) a expectativa de lucro do negócio da holding pode ser medida indiretamente (os lucros auferidos pela investida serão distribuídos à holding que os distribuirá a seus investidores); (v) se o que se levou em conta foi a rentabilidade futura da empresa B, então é o fundamento do inciso II do § 2º do art. 385 do RIR/99 que deve ser aplicado.

3.3.4.3. Citando ainda outro trecho do Parecer elaborado pelo Prof. Eliseu Martins, conclui a impugnante ser imprescindível que se reconheça que o ágio pago na aquisição da Tulipa possui fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura desta empresa (lastreada na rentabilidade da Credicard), sendo este ágio, denominado pela Fiscalização como "ágio indireto", **plenamente reconhecido pela legislação fiscal**, de modo que sua dedutibilidade deve ser aceita, atendidos os demais requisitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Não se trata de ágio pago com base na avaliação dos bens do ativo da Tulipa (no caso, a Credicard), mas sim tendo por fundamento a capacidade da Credicard de gerar lucros.

3.3.5. (Ausência de Cancelamento do Ágio na Operação de Cisão parcial da Tulipa) – Para justificar a glosa ora debatida, a Fiscalização também alegou que a cisão parcial da Tulipa ocorrida em 31/03/2006, com versão de 50% da parcela do patrimônio cindido para a Saint Tropez, acarretou o cancelamento do ágio anteriormente registrado na Cannes (ágio originado da aquisição de 50% da Tulipa). Entretanto, tal alegação encontra-se equivocada, porquanto, no presente caso, restou demonstrado, inclusive por meio do Parecer do Professor Eliseu Martins, que **o ágio registrado em Cannes corresponde à expectativa de rentabilidade que a Credicard poderia lhe proporcionar**, sendo irrelevante o fato de o investimento estar efetivamente concentrado e formalizado em empresa intermediária, ou seja, na Tulipa (o investimento despendido na **Credicard** foi formalizado por meio da aquisição de 50% das quotas da **Tulipa**).

3.3.5.1. *A cisão da tulipa teve os seguintes efeitos práticos e jurídicos: (i) versão de 50% do patrimônio da Tulipa à Saint Tropez (empresa na qual Cannes detinha 99,99%), permitiu que a Cannes continuasse com o investimento por ela realizado na Credicard, mas ao invés da Tulipa, a empresa existente entre a Cannes e tal investimento passou a ser Saint Tropez; (ii) enquanto a parcela de 40% do patrimônio da Tulipa foi vertida à Saint Tropez, os 50% restantes foram posteriormente incorporados pela Itaú Cartões, o que significa dizer que a cisão em exame viabilizou a concretização de mais uma etapa do objetivo de segregar as participações societárias dos grupos Citibank e Itaú na Tulipa.*

3.3.5.2. *A cisão em exame acarretou a mera transferência do investimento realizado com ágio, o qual em vez de estar formalizado na Tulipa, passou a estar registrado na Saint Tropez, que passou a deter a participação societária direta na Credicard. Seja anteriormente, ou posteriormente à cisão, a real detentora do investimento (com ágio) detido na Credicard sempre foi a Cannes, tendo divergido apenas a empresa que figurou como intermediária da verdadeira detentora do ativo: antes da cisão, a tulipa; após a, a Saint Tropez. É por isso que carece de lógica a alegação da Fiscalização de que o ágio ficou extinto com o cancelamento do investimento da Cannes na Tulipa.*

3.3.5.3. *O investimento que a Cannes detinha na Tulipa (50%) representava justamente o valor despendido para obter parte da participação societária na Credicard. Logo, se tal investimento (50% da Tulipa) foi, em virtude da cisão em exame, vertido para a Saint Tropez, é evidente que a Cannes, agora por intermédio da Saint Tropez, permaneceu como legítima detentora da participação societária da Credicard, o que torna imprescindível a permanência do registro do ágio em sua contabilidade. Ao contrário do que afirmou a Fiscalização, o ágio (acessório) permaneceu atrelado ao investimento que lhe deu causa (principal), na medida em que apenas houve, em última análise, a substituição da empresa que figurava como intermediária entre a Cannes e a Credicard, tendo permanecido intacta a expectativa de rentabilidade futura que ensejou o desembolso de vultosa quantia que desagou no registro do ágio em questão. Admitir hipótese diversa significa desconsiderar por completo o investimento que a Cannes realizou em Credicard.*

3.3.6. *(Da Necessidade das Supostas “Empresas Veículos”) - A Autoridade Fiscal ainda entendeu que as empresas Saint Tropez, Nice e Citibank Cartões seriam meras “empresas veículo”, desprovidas de qualquer atividade operacional, e que tinham como única finalidade, dentro da reorganização societária empreendida pelo Grupo Citibank, levar o ágio até o Impugnante, de modo a realizar a economia tributária pretendida. Entretanto este entendimento não pode prevalecer, pois os atos, além de válidos, possuíam evidente propósito comercial.*

3.3.6.1. *A autoridade Fiscal afirma, citando trecho da obra de Marco Aurélio Greco, que nas reorganizações societárias não se pode analisar cada uma de suas operações de forma isolada, devendo se considerar a transação como um todo (filme). A análise do “filme” já foi feita acima, e, como se demonstrará novamente*

as supostas “empresas veículos” fizeram parte da organização estratégica do Grupo Citibank para a aquisição da Credicard e expansão do negócio de cartões de crédito no Brasil, com foco em clientes que não fossem titulares de contas correntes no Banco Citibank. Dessa forma, os motivos que impulsionaram a criação de Saint Tropez, Nice e Citibank Cartões foram, intrinsecamente, extra-tributários, relacionados com a atividade - oferecimento de cartões de créditos - que o Grupo Citibank buscava desenvolver.

3.3.6.2 A Saint Tropez foi a empresa que recebeu a parcela cindida da Tulipa, que equivalia a 50% de seu patrimônio. Trata-se aqui de procedimento que foi necessário para a que as participações atinentes aos Grupos Citibank e Itaú na Tulipa, através da qual detinham, em conjunto, 33,33% da Credicard, fossem segregadas, fato este que foi inclusive reconhecido pela Autoridade Fiscal.

3.3.6.3 A Nice recebeu a parcela cindida da Saint Tropez, a qual incluía o investimento em Credicard, bem como o ágio decorrente da aquisição, pela Cannes, de participação societária na Tulipa. Houve nessa operação uma separação entre o investimento em Credicard, acompanhado do ágio, e do caixa anteriormente disponível em Saint Tropez. Após esta etapa da operação, o Banco Citibank deixou de participar do negócio Credicard, haja vista que tal atividade estava relacionada, conforme já explicado, à emissão de cartões para clientes não bancários. Tal separação, que foi implementada por meio da Nice, funda-se em legítima decisão empresarial de organização de atividades e negócios, mostrando-se plenamente lógica dentro do contexto empresarial ora analisado.

3.3.6.4 A criação da Citibank Cartões representou o complemento da etapa anterior, de organização dos negócios relacionados à emissão de cartões de crédito para clientes não bancários no âmbito da Citibank Cartões, desvinculando tal atividade do Banco Citibank.

3.3.6.5 Em conclusão, as três empresas mencionadas estão em plena conformidade com o planejamento estratégico do Grupo Citibank, e não pode o Fisco, utilizando-se de critérios eminentemente subjetivos {"não aparentam firme propósito negocial"}, buscar valorar as escolhas empresarias realizadas pelo Grupo Citibank para a organização de seus negócios. Neste sentido já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes, conforme ementário que se colaciona à fl. 1989.

3.3.6.6. Nenhuma das ditas “empresas veículos” foi criada para gerar ágio, ou qualquer benefício de natureza tributária que não existiria independentemente de sua criação e todas desempenharam importante função na consecução do propósito negocial do Grupo Citibank. Nem se diga que o aspecto temporal poderia ser aqui invocado com a finalidade de invalidar ou tornar ilegítimas as operações em questão. Afinal, como já destacado anteriormente, as operações em questão não foram realizadas em um "curto período".

3.3.7. *(Da Teoria do Propósito Negocial – Aplicabilidade às Operações Praticadas) - As operações ora em análise também encontram respaldo na atual doutrina e jurisprudência acerca do propósito negocial. Neste ponto, parte da doutrina e da jurisprudência vem adotando limites positivos ao "planejamento tributário. O primeiro desses limites positivos, reconhecido como aplicável em nosso sistema jurídico pelo já citado jurista Marco Aurélio Greco, corresponde ao motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico. Para este autor, o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários, além disso seria necessário que eles fossem congruentes entre si. No presente caso, há ocorrência destes três elementos de forma conjugada. A própria Autoridade Fiscal reconhece haver causa legítima e também a razoabilidade e racionalidade dos passos adotados pelo Grupo Citibank. Sequer houve agravamento da multa e em nenhum momento se mencionou que os atos praticados seriam fraudulentos, demonstrando-se, assim, indiretamente, que a reorganização societária realizada guarda estrita identidade com os dispositivos legais que permitem a amortização do ágio. Ademais, os fatos posteriores à reorganização societária realizada pelo Grupo Citibank, isto é, o real e intenso desenvolvimento de sua atividade de emissão de cartões a clientes não bancários, são suficientes para demonstrar a validade e o propósito dos atos anteriores (operações questionadas).*

3.3.7.1. *Não é possível admitir que a operação ora analisada é desprovida de propósito negocial, haja vista que: (i) todos os atos praticados tiveram por motivo a aquisição do controle da empresa Credicard no Brasil, com o consequente aproveitamento do benefício fiscal de dedução do ágio gerado nessa aquisição nos estritos termos da Lei.; (ii) a finalidade da operação era a aquisição de uma operadora de cartão de crédito de grande porte e participação no mercado brasileiro, como forma de expandir as atividades de cartão de crédito do Grupo Citibank, que passaria a oferecer cartões de crédito também aos clientes que não possuísem conta corrente no Banco Citibank e a segregação das atividades dentro do Grupo, de forma que o Impugnante ficou responsável por essa área de cartões de crédito e o Banco Citibank retirou-se com o caixa e (iii) todos os atos praticados inserem-se congruentemente neste contexto (a forma contrato de compra e venda entre partes independentes, pagamento em dinheiro, efetiva necessidade da utilização de todas as sociedades envolvidas). Portanto, todos os atos praticados, analisados como um "filme", demonstram claramente a congruência do motivo e da finalidade da operação realizada pelo Grupo Citibank, os quais não eram predominantemente tributários.*

3.3.7.2. *Um outro limite que poderia ser aplicado no presente caso seria a coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico (estratégias e planos futuros de um empreendimento como um todo). Este limite não é aceito pelo jurista Marco Aurélio Greco, que entende que tal modelo não está consolidado na experiência brasileira. Entretanto, apesar da sua inaplicabilidade, a operação ocorrida encontra-se claramente inserida no planejamento estratégico do Grupo Citibank.*

3.3.7.2.1. *O objetivo de longo prazo do Grupo Citibank, desde o início de suas atividades no século passado, era o de se manter como um dos maiores Bancos privados em atividade no território nacional. A aquisição de parcela da Credicard e seu posterior controle, para que pudessem ser oferecidos cartões de créditos a clientes que não possuísem conta corrente no Banco Citibank, como já mencionado, foi apenas um capítulo desse filme projetado há muito tempo. Assim resta claro que mesmo com a aplicação da doutrina e jurisprudência mais restritas acerca dos limites para a realização de operações que tenham efeitos tributários, a presente operação seria válida.*

3.3.7.3. *Apenas por argumentar, é certo que se deve reconhecer que a operação em comento não buscou nenhuma economia tributária que não ocorreria se a aquisição de Credicard ocorresse de outras maneiras, ou seja, mesmo que não fossem utilizadas as empresas ditas “veículo” o resultado fiscal seria o mesmo: o ágio acabaria sendo aproveitado pelo impugnante.*

3.3.7.3.1. *Assim, se a Cannes tivesse adquirido diretamente as ações do Credicard, teria registrado ágio da mesma maneira, o qual poderia ser aproveitado pelo impugnante após a incorporação da Cannes. Esta estrutura, no entanto não foi possível pois era de interesse do vendedor (Unibanco) a venda de 50% das quotas da Tulipa (holding), e não do investimento a ela subjacente (Credicard). Assim todas as outras operações ocorridas se dera, em grande parte, em decorrência deste primeiro evento, sobre o qual o Grupo CitibanK não tinha controle. Fica, desta maneira, sem razão o argumento de que as operações realizadas tiveram como objetivo transferir o ágio para que pudesse ser aproveitado pelo impugnante.*

3.3.7.3.2. *Também carece de razão a afirmação feita pelo Agente Fiscal de que a operação em comento teve por finalidade evitar que COIC adquirisse diretamente a Credicard com ágio, de modo que não seria possível amortizá-lo. A título ilustrativo, caso o controlador estrangeiro (COIC) adquirisse com ágio a Credicard poderia, nos termos da atual jurisprudência do CARF anteriormente citada, integralizar o capital da Cannes, por exemplo, com a conferência das ações adquiridas da Credicard com ágio. Posteriormente, a Cannes (controladora) passa a ser incorporada pela Credicard (incorporada) que adquire, portanto, o direito à amortização do ágio.*

3.3.7.3.3. *É certo que haveria formas alternativas de realizar a operação em comento, as quais conduziriam o Impugnante ao mesmo resultado fiscal que foi obtido com as operações questionadas nos autos de infração em apreço. A realização de operações mais “simples”, sem a utilização das “empresas veículo”, não trairia nenhum benefício diferente do que foi efetivamente verificado. Se a aquisição do Credicard não se deu por meio das formas mais simplificadas e diretas, tais como as apresentadas nesse tópico, outras eram as razões, que não as fiscais, que levaram à reorganização societária tal como praticada. Sequer foi aplicada a multa de ofício agravada no presente caso, o que demonstraria que a operação realizada não possuía o intuito doloso ou fraudulento.*

3.3.7.3.4. *Pelo exposto é fundamental que se entenda que: (i) as alegadas "empresas veículo" de fato possuíam propósito comercial, haja vista que elas claramente não foram utilizadas para gerar o ágio ou para possibilitar o seu aproveitamento pelo Impugnante; (ii) qualquer que fosse a estrutura adotada, seria possível o aproveitamento do ágio pelo Impugnante, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tinham por única finalidade a economia fiscal. Por estas razões devem ser canceladas as autuações.*

3.3.8. *(Ad Argumentandum. Da Consideração do Ágio Pago como Parte do Custo de Aquisição). Ainda que se pudesse admitir como correta a glosa em questão, considerando-se o quanto disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 - o que somente se admite a título de argumentação -, fato é que o Sr. Agente Fiscal deveria, necessariamente, ter reconhecido o referido ágio como parte do custo de aquisição do investimento no Banco Citicard, a ser considerado quando da apuração do ganho de capital auferido na alienação deste ao Banco Itaucard, ora Impugnante. No momento em que o Banco Citicard foi alienado ao Grupo Itaú, o ágio pago na aquisição de 50% da Tulipa já havia sido integralmente amortizado pelo Banco Citicard e, assim, o ágio não foi considerado como custo para fins de apuração do Ganho de Capital auferido na alienação deste ao ora impugnante.*

3.3.8.1. *Na hipótese de não se acatar os argumentos apresentados, dever-se-á, ao menos considerar que o ágio glosado deve ser considerado como parte do custo de aquisição do banco Citicard, para fins de apuração do ganho de capital auferido na alienação deste ao Banco Itaucard.*

3.3.9. *(Ad Argumentandum. Da Inexistência para Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio). Mesmo que os argumentos expostos até o momento não sejam acolhidos, o que também se alega a título argumentativo, é que não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal. 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 parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Frise-se, também, que a fiscalização não citou qualquer disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSLL, procedimento esse que ratifica o exposto. Este é o entendimento manifestado pelo antigo Conselho de Contribuintes através do ementário colacionado. Portanto, mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ é possível concluir que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, ou seja, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade.*

3.4. *(DA DEDUÇÃO DOS ROYALTIES PAGOS EM RAZÃO DO Uso DA MARCA "DINERS INTERNATIONAL") Também é incabível a acusação de a impugnante ter deixado de adicionar, na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2009 e 2010, a parcela indedutível dos valores pagos*

a título de royalties decorrentes do uso da marca “Diners Internacional”, pois: (i) há, no caso, nítido erro da determinação da base de cálculo da exigência fiscal, o que configura erro material, e torna os autos de infração absolutamente nulos; e (ii) o alegado limite de dedutibilidade não deve ser aplicado no caso em tela, porquanto a Portaria que o instituiu foi tacitamente revogada pela Constituição Federal de 1988, razão pela qual devem ser aplicados os limites fixados pelo caput do artigo 355 do RIR/99. É o que se passará a demonstrar.

3.4.1. (Do Erro na Determinação da Base de Cálculo – Vício Material – Iliquidez e Nulidade Absoluta dos Autos de Infração). Da análise dos termos dispostos no Relatório Fiscal, que chegaram à equivocada conclusão de que o Impugnante não teria adicionado determinado montante na apuração do lucro real, é possível notar, desde logo, grave erro de material cometido pelo Sr. Agente Fiscal, que apontou valores absolutamente incorretos a título de “despesas de royalties”, lastreado em conta contábil igualmente incorreta. O Agente fiscal aponta que os montantes de despesas de royalties são R\$ 43.517.457,12 (2009) e R\$ 37.116.133,85 (2010), registrados na conta de despesa 8175700003, intitulada SLA-CUI NORTH AM INC CNAINC. Entretanto, referidos valores pertencem a uma conta que não equivale às despesas devidas a título de royalties decorrentes do uso da marca “Diners International”.

3.4.1.1. Os corretos valores da referida despesa estão alocados na **conta contábil 8194012621, intitulada “Despesa de Royalties DINERS”**, conforme se denota dos anexos documentos contábeis da empresa, livro razão (**doc. 06 – fl. 2275 a 2387**) e memória de composição da demonstração do resultado do exercício analítico do Impugnante (**doc. 07 – fls. 2388 a 2392 e fls. 1682 e 1686 dos autos**), cujos corretos valores são de R\$ 4.604.722,19 e R\$ 5.136.130,46, para os anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente.

3.4.1.2. Ao mencionar no relatório fiscal que a impugnante cumpriu a Intimação nº 22, quando da fiscalização que precedeu a autuação em comento, o Sr. Agente Fiscal teve ciência e acesso aos corretos valores que compõem as despesas de royalties nos períodos de 2009 e 2010, tendo inclusive transcrito a planilha elaborada pelo Impugnante com os corretos valores e conta contábil. Se infração houvesse - o que se admite a título argumentativo - tais valores e contas informados pela então fiscalizada deveriam ser considerados como corretos.

3.4.1.3. A impugnante havia demonstrado ao Sr. Agente Fiscal que a conta contábil 8175700003, sob a rubrica “SLA - CITI NORTH AM INC-CNAINC”, era composta de despesas relacionadas com operações de importações (saídas de divisas), o que, portanto, em nada se relaciona com despesa de royalties (vide fls. 1678 dos autos).

3.4.1.4. Foi também apresentada ao Sr. Agente Fiscal, no bojo da fiscalização, o relatório contábil da conta 8175700003 (fls. 1663-1666 dos autos), cuja simples leitura demonstra que as despesas lá alocadas não possuem qualquer vínculo com royalties decorrentes do uso de marcas. Em suma:

(...)

3.2.1.5. *O auto de infração em apreço carece de liquidez e certeza* (art. 142 do CTN e art. 10, inciso V, e art. 11, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972), na medida em que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização (valor de conta contábil incorreta, que em nada se relaciona com despesas de royalties) não retrata as quantias que seriam supostamente devidas pela Impugnante na remota hipótese da manutenção dos lançamentos fiscais em questão. A certeza com relação ao montante exigido é intrínseca ao lançamento tributário.

3.2.1.6. *Citando entendimento da doutrina sobre a liquidez e certeza na constituição do crédito tributário e os requisitos essenciais do lançamento, bem como reportando-se a ementas de acórdãos do CARF, conclui-se que erro na base de cálculo da autuação configura um vício material dos autos de infração em combate, o que os torna nulos de pleno direito, dada sua iliquidez e ilegitimidade, que são insanáveis de ofício razão pela qual mister se faz o cancelamento das autuações objeto do presente processo administrativo.*

3.4.2. *(Dedução em Excesso do Royalties Pagos em Razão do Uso da Marca "Diners International") – Segundo o Relatório Fiscal, a Impugnante não teria observado o limite previsto no inciso II da portaria MF nº 436, de 1958 (percentual máximo que totalizaria R\$ 1.530.310,03, para o ano-calendário de 2009, e R\$ 1.512.167,43, para o ano-calendário de 2010). Como o Impugnante deduziu como despesas de royalties os montantes de R\$ 4.282.323,16 e R\$ 4.688.348,541 9 - e não R\$ 43.517.457,12 e R\$ 37.116.133,85. como incorretamente imputou o Sr. Auditor Fiscal, nos termos demonstrado no tópico acima - a Fiscalização concluiu que o Impugnante teria excedido o suposto montante permitido pela legislação tributária. Entretanto tal argumento não poderá prevalecer.*

3.4.3. *(Da Dedução das Despesas com Royalties) - O Sr. Agente Fiscal entendeu que a dedutibilidade dos montantes pagos pelo Impugnante à Diners Club, a título de royalties, estaria condicionada ao cumprimento de determinados requisitos, os quais foram integralmente comprovados pelo Impugnante ainda em fase de fiscalização, como bem aduz o Sr. Agente Fiscal às fls. 31 do Relatório Fiscal (fl. 1847). A Fiscalização reconheceu no item 1.3 do relatório fiscal (fl. 1847) que foram cumpridos pela impugnante os itens (i) a (iii) do que fora requisitado por intermédio do Termo de Intimação nº 17 (fl. 1654). A autoridade fiscal transcreve à fl. 1848 a resposta dada pela impugnante, ao item (iv) do referido Termo de Intimação nº 17, ou seja, também quanto a este item, os requisitos e exigências para reconhecimento dos valores devidos a título de royalties de marca foram igual e integralmente cumpridos pelo Impugnante, não restando dúvidas quanto à formação das receitas auferidas em decorrência do uso da marca "Diners International", para que então fosse possível calcular o suposto limite de dedutibilidade a esse título.*

3.4.3.1. *O limite imposto como de 1% para fins de dedutibilidade dos royalties foi então calculado sobre o montante das receitas líquidas de R\$ 153.031.002,88 (2009) e R\$ 151.226.742,61 (2010), resultando, respectivamente, nos limites de R\$ 1.530.310,03 e R\$*

1.512.267,43 passíveis de dedução, sob essa óptica. O Agente Fiscal parte dos - Incorretos - valores de despesas de royalties, apontados como R\$ 43.517.457,12 e R\$ 37.116.133,85, mas, conforme acima exposto, em verdade perfazem os montantes de R\$ 4.282.323,16 e R\$ 4.688.348,541, e, do valor de tais despesas, deduz o IRRF decorrente da remessa ao exterior, concluindo, então pela glosa da diferença entre as despesas de royalties subtraídas do IRRF, e o montante que entende como sendo o limite de dedutibilidade. No entanto, não poderá prosperar a glosa do suposto montante excedente.

3.4.3.2. (Da Operacionalidade das Despesas com Royalties Pagas pela Impugnante à Diners Club) - os montantes remetidos à Diners Club a título de royalties, como remuneração pelo uso da marca "Diners International", constituem, para o Impugnante, despesa notadamente operacional (art. 299 do RIR/99) e, por essa razão, devem ser considerados **integralmente dedutíveis** do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A Impugnante é pessoa jurídica cujo objeto econômico empresarial principal é exploração e administração de cartões de crédito, mediante financiamento, investimento e demais atividades de administração de fundos, conforme se denota em seu Estatuto Social anexo. Na gama de produtos comercializados, estão os cartões de crédito com a bandeira "Diners International", cuja exploração do uso da marca é devidamente remunerada à detentora de seus direitos, a título de royalties.

3.4.3.2.1. A Diners Club e o Banco Citicard inicialmente celebraram o "Contrato de Licenciamento de Marca" (doc. 08 – fls. 2393/2403), pelo qual a Diners Club autorizou o Banco Citicard a exercer determinadas atividades comerciais relativas ao serviço de emissão e comercialização de cartões de crédito utilizando as marcas ou os logotipos "Diners International". O "Contrato de Licenciamento de Marca" nada mais fez do que dispor acerca das condições que deveriam ser cumpridas para que o Banco Citicard pudesse utilizar as marcas e o logotipo "Diners International". São justamente os valores pagos à Diners Club como remuneração pelo uso da marca "Diners International" nos cartões de crédito de sua emissão que são classificados como royalties.

3.4.3.2.2. Os royalties pagos à Diners Club, detentora do direito de uso da marca "Diners International", estão diretamente relacionados à necessidade do Impugnante de manter o uso e fruição do direito do uso da marca "Diners International", do qual decorrem, por sua vez, os rendimentos auferidos pelo Impugnante no decorrer de suas atividades empresariais. Nesse cenário o art. 352 do RIR/99 preconizou de forma expressa que a dedutibilidade dos royalties é absolutamente admitida (Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento – art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964).

3.4.3.2.3. Os pagamentos de royalties remetidos à Diners Club em razão do "Contrato de Licenciamento de Marca" são, assim, indispensáveis ao exercício das atividades do Impugnante, revestindo-se claramente das características de despesa operacional e dedutível: **são usuais** (na medida em que é habitual para a

realização do seu objeto social), **necessários** (na medida em que se justificam sob o aspecto gerencial de suas atividades) e **normais** (na realização das atividades e negócios pertinentes ao seu objeto social).

3.4.3.2.4. Os royalties pagos são necessários para que se mantenha o direito de uso da marca "Diners International", responsável pela produção dos rendimentos atrelados à comercialização dos cartões de crédito que possuam a referida bandeira. Sem o seu pagamento, o Impugnante ver-se-ia impedido de emitir os cartões da bandeira "Diners International", deixando de exercer uma de suas mais relevantes atividades, reportando-se a ementa do acórdão 103-22.104 do antigo Conselho de Contribuintes.

3.4.3.3. (Da Revogação da Portaria MF nº 436, de 1958) – Ainda que os argumentos anteriormente expostos não sejam acatados, o que se admite a título argumentativo, deverá reconhecer que o limite de 1% para a dedutibilidade dos royalties pagos à Diners Club pelo uso da marca "Diners International", exposto na Portaria MF nº 436/58, não pode ser utilizado, na medida em que se encontra revogado pela ordem constitucional de 1988. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, restou estabelecido que os dispositivos legais que atribuíssem ou delegassem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição Federal ao Congresso Nacional, especialmente a ação normativa, estariam revogados, reportando-se ao art. 25 do ADCT. Assim, qualquer legislação anterior a 1988 que tenha atribuído ao Ministro da Fazenda a competência para legislar, estabelecendo limites de dedutibilidade para os royalties pagos, deverá ser tida por revogada desde o 181º dia que se sucedeu à promulgação da Constituição Federal de 1988, nos termos do mencionado artigo 25 do ADCT, citando entendimento de Hiromi, Fábio e Celso Higuchi.

3.4.3.3.1. Uma vez que os coeficientes limites fixados pela Portaria MF nº 436/58 não mais existem no ordenamento jurídico pátrio, porquanto foram revogados pelo artigo 25, do ADCT, mister se faz a aplicação da regra geral do limite de dedutibilidade prevista pelo caput do artigo 355 do RIR/99, qual seja, de 5% da receita líquida obtida pelo Impugnante com os cartões emitidos com a marca "Diners International".

3.4.3.3.2. Dada a revogação tácita da Portaria que instituiu o patamar máximo de 1% para dedutibilidade de royalties de marca, o correto e vigente índice aplicável ao caso em tela é o de 5%, previsto pelo caput do artigo 355 do RIR/99. Conclui-se, assim, que inexistente infração ou inobservância ao limite de dedução de royalties no presente caso, haja vista que os patamares de dedução foram devidamente respeitados.

3.5. (Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa)

3.5.1 (Da Inaplicabilidade da Multa isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base de 2009, 2010 e 2011 quando da Lavratura dos autos de Infração) – O impugnante foi autuado também por ter, supostamente, deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, no período fiscalizado, entretanto tal penalidade não pode ser mantida, visto que até o advento da Lei nº

8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de "base anual", ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados, de maneira a propiciar a aferição da base de cálculo sobre a qual incidia a exação. Após a edição da referida norma, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos (recolhimentos por estimativa). Contudo, mesmo nesta sistemática, ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido.

3.5.1.1. Firmadas essas premissas, verifica-se que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Como os autos de infração, objeto do presente processo, foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2009, 2010 e 2011, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme jurisprudência já consolidada do CARF (Ex: acordãos 103-21.253, 107-07.047 e 1103-00.200).

3.5.1.2. Ante o exposto, não deve prosperar a manutenção da cobrança das multas isoladas exigidas relativamente aos anos-base de 2009 a 2011, em razão destes períodos **já estarem encerrado** quando da lavratura dos autos de infração em comento (23/12/2014).

3.5.2. (Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação de Multa Isolada com Multa de Ofício) - Ainda que fosse possível lançar, após o encerramento do ano-base, multa isolada em razão do não recolhimento dessas estimativas, o que se alega a título de argumentação, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso. Analisando os autos de infração verifica-se que há cobrança cumulativa de multa de ofício e de multa isolada sobre os mesmos valores supostamente devidos de IRPJ e de CSLL.

3.5.2.1. Trata-se de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela fiscalização nas bases mensais foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício. A impossibilidade de cumulação de multas multas em debate já é assunto com posicionamento pacífico no CARF. Nesse sentido, cite-se o entendimento manifestado, por unanimidade de votos, no Acórdão nº 1401-00.021, proferido pela Primeira Turma Ordinária, da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

3.5.2.2. Em sessão extraordinária realizada em **08/12/2014**, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou a

13ª Proposta de Enunciado de Súmula, onde restou firmado o entendimento de que: "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".

3.6. (Da Impossibilidade do Lançamento de Multas na Hipótese de Responsabilidade Tributária por Sucessão) - não poderão ser mantidas as multas de ofício e isoladas, na medida em que **o sujeito que cometeu o suposto ato infracional ora questionado não foi o Impugnante, mas sua sucedida por incorporação (Banco Citicard)**. Nesse sentido, depreende-se do art. 132 do CTN que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Com relação às multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador.

3.6.1. A deliberação sobre a incorporação do Banco Citicard ocorreu em 31/08/2014, enquanto que as multas de ofício e isoladas foram lançadas em 22/12/2014 (lavatura dos autos de infração). Portanto, não há que se manter a cobrança das multas punitivas em razão de não ser cabível tal penalidade à sucessora por incorporação.

3.6.2. Ao Impugnante somente poderiam ser imputadas as multas lançadas acaso as respectivas infrações tivessem sido cometidas por empresas incorporadas cujos administradores fossem os mesmos que os seus ou, ao menos, que as incorporadas pertencessem ao seu grupo econômico. É o que informa a Súmula CARF nº 47.

3.6.3. Ocorre que o Banco Citicard foi incorporado pelo Banco Itaucard S/A, instituições financeiras distintas e pertencentes a diferentes grupos econômicos, com administrações completamente independentes, de modo que não se vislumbra a possibilidade de manutenção da exigência da multa punitiva da incorporadora no caso em análise.

3.6.4. São notórias e incontestáveis a autonomia e independência entre o Banco Citicard e o Banco Itaucard S/A, que, à época dos fatos geradores ora impugnados, não estavam sob controle comum, e pertenciam a grupos econômicos absolutamente distintos, conforme reconhecido pelo próprio Sr. Auditor Fiscal, razão pela qual não há o que se falar em aplicação de multas à Impugnante. Portanto, não há dúvida de que a Súmula CARF nº 47 é plenamente aplicável para afastar a exigência das multas de ofício e isolada indevidamente lançadas contra o Impugnante (sucessor), motivo pelo qual esta E. Turma Julgadora deve cancelá-las dos autos de infração em combate.

3.6.5. Mesmo que fosse aceita a possibilidade da multa lançada posteriormente à sucessão ser imposta à incorporadora, o que se admite apenas a título argumentativo, fato é que mesmo assim tal imputação não poderia ocorrer, em **decorrência do caráter personalíssimos das multas**. Citando ementas de acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, conclui que, como as multas em apreço somente foram lançadas após o evento da incorporação, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da empresa incorporada, não se pode admitir a transferência dessas penalidades, também em função do seu caráter personalíssimo, bem

como em virtude do teor da Súmula CARF nº 47, razão pela qual o Impugnante requer suas exonerações dos autos de infração.

3.7. (Da ausência de Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL). Ao autuar o Impugnante, adicionando valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas aos anos-base de 2009 a 2011, a autoridade fiscal recompôs as bases de cálculo de tais tributos e, conseqüentemente, recalculou os montantes de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL passíveis de compensação em tais períodos. Por essa razão, entendeu que, nos anos-base de 2010 e 2011, o Impugnante teria compensado de modo indevido, a título de prejuízos fiscais, os montantes de R\$ 16.246.171,49 e R\$ 52.727.880,552 7 . No que diz respeito à base de cálculo negativa da CSLL, alegou-se que o Impugnante teria efetuado compensações indevidas nos anos-base de 2010 e 2011, perfazendo os valores de R\$ 15.834.156,11 e R\$ 51.849.966,14, respectivamente.

3.7.1. Contudo, também não merece prosperar tal assertiva do Sr. Agente Fiscal, na medida em que as alegadas compensações indevidas são mero reflexo das autuações fiscais procedidas, as quais, por todas as razões que foram expostas ao longo da presente Impugnação, devem ser canceladas por esta E. Turma Julgadora e, conseqüentemente, recompostos os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Desta forma, e considerando-se todos os argumentos apresentados para combater os autos de infração lavrados contra o Impugnante, não poderá prevalecer o entendimento de que teria havido compensação indevida de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, devendo-se cancelar as autuações também no que diz respeito a este tópico.

3.8. (Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa). Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. O artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

3.8.1. O § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária" deixa claro que as duas figuras não se confundem. Demonstrado que multa não é tributo e que a lei só prevê a incidência de juros (à taxa Selic) sobre tributos, a aplicação dos juros sobre a multa é uma afronta ao princípio constitucional da legalidade. Nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes (Ac. 201-78.718) e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 02-03.133)

3.9. Por fim requer seja dado provimento à impugnação apresentada com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração e ainda, caso assim não se entenda, requer o acolhimento dos pedidos subsidiários: (i) o

cancelamento das multas de ofício e isolada, em razão da impossibilidade de sua sucessão, (ii) cancelamento das multas isoladas em razão do encerramento dos períodos base e da impossibilidade de se cumular a cobrança com a multa lançada de ofício e (iii) afastamento dos juros sobre a multa”. (os destaques são do original).

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 2023/2053)

Analisando o litígio, a 8ª Turma da DRJ/SPO considerou procedentes em parte os lançamentos, pontuando preliminarmente que, “*conforme consignado na impugnação (...), à fl. 1929, a amortização do ágio referente à diferença de R\$ 3.386.303,96 (R\$ 56.438,40 ao mês), apontada pelo auditor fiscal autuante no item 2.31 do Relatório Fiscal (TVF – fl. 1845), não foi abordada na peça de defesa, o que significa ser parte incontroversa da autuação”.*

No mérito, afastou os argumentos da defesa quanto aos lançamentos relativos às despesas de amortização de ágio – falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL -, mantendo-os integralmente, assim como em relação à multa isolada e aos juros sobre a multa e no que tange à multa por sucessão, desonerando, todavia, parte dos valores impingidos como glosa por despesas com *royalties*, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

ÁGIO INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não é possível o registro de ágio, no ativo da investidora, sobre participações societárias que compõem o patrimônio de sua investida, por absoluta falta de previsão legal e ofensa ao princípio da entidade.

GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. DATA DA AMORTIZAÇÃO.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pela glosa de despesas decorrente da amortização de ágio se extingue em 05 (cinco) anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se deu a dedução indevida. Isto porque, o pagamento e a contabilização do ágio em si não constitui infração passível de lançamento.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. EMPRESAS VEÍCULOS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

É inoponível ao Fisco o planejamento tributário com a utilização de empresas veículos, assim entendidas como aquelas criadas apenas para trânsito e separação de patrimônio e com falta de propósito negocial, ou seja, sem o desenvolvimento de qualquer atividade empresarial.

USO DE MARCAS OU NOME COMERCIAL. DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITE.

A legislação tributária, dentro de limites por ela estabelecidos, autoriza a dedução de despesas pelo pagamento de Royalties pelo uso

de marcas ou nome comercial. A dedutibilidade está limitada por coeficientes percentuais a incidir sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, estabelecidos conforme os tipos de produção ou atividade da pessoa jurídica, segundo o grau de essencialidade, e determinados pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 436, de 1958. No caso de royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação o limite é de 1% (um por cento).

DESPESAS COM ROYALTIES. VALORES CONTABILIZADOS.

Os elementos juntados aos autos relativos à fase de fiscalização são insuficientes para infirmar os valores lançados em conta de despesa com Royalties indicada pela fiscalizada, em detrimento de valores lançados em outra conta contábil.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A QUALQUER TEMPO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. Permanece aplicável a referida multa quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

O processo de incorporação não elide a responsabilidade tributária da sucessora em relação à multa de natureza fiscal decorrente de infração tributária cometida por empresa sucedida.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A QUALQUER TEMPO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. Permanece aplicável a referida multa quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

O processo de incorporação não elide a responsabilidade tributária da sucessora em relação à multa de natureza fiscal decorrente de infração tributária cometida por empresa sucedida.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto 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 Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 20/05/2016 (fls. 2507/2509), o recorrente interpôs Recurso Voluntário em 20/06/2016 (fls. 2750/2751), no qual, como **primeira preliminar**, argui **nulidade da decisão da DRJ em razão de ausência de adequada fundamentação**, por considerar que a Turma Julgadora teria se furtado de analisar os argumentos desenvolvidos na impugnação, “*limitando-se a transcrever o voto proferido pela 8ª Turma da DRJ/SPO no Acórdão nº 16-41.677, relativo ao Processo Administrativo nº 16327.721657/2011-22, também referente à operação realizada*”.

Diz ainda o recorrente, “*no caso concreto, além de a Turma\ Julgadora ter deixado de enfrentar, concretamente, os argumentos aduzidos (...) limitando-se a copiar o voto proferido no Acórdão nº 16-41.677 (infringindo, assim, o inciso IV do § 1º do artigo 489 do NCPC), acabou também por “invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão”, o que não pode ser admitido, nos termos do inciso III do § 1º do artigo 489 do NCPC*”.

Transcreve doutrina, jurisprudência e legislação, acentua que “*o NCPC traz previsão expressa acerca do dever do julgador de se pronunciar sobre todos os argumentos aventados pelas partes*” (RV – fls. 2527), que o não cumprimento de tal obrigatoriedade “*enseja caracterização de cerceamento de defesa*”, o que implicaria em “*nulidade da decisão de primeira instância*” (ibidem – fls. 2530).

Como **segunda preliminar – aquisição da Credicard para expansão das atividades de cartão de crédito pelo Citibank** – sustenta que se deve analisar sempre “o filme”, e não somente as “fotografias”. Nas suas literais palavras, “*a presente operação não pode ser analisada simplesmente do ponto de vista da validade dos atos societários considerados isoladamente, (...) não se pode analisar a operação “quadro a quadro”, sendo necessário analisá-la como um todo*”. (RV – fls. 2531).

Faz longa dissertação sobre o tema e os fatos envolvendo as operações societárias havidas e parte para as conclusões neste tópico realçando (RV – fls. 2553):

Apesar do quanto demonstrado, a Turma Julgadora não buscou a verdade material da operação como um todo (o “filme” das atividades do Grupo Citibank), embora alegue, em diversos trechos da decisão recorrida, que o tenha feito¹⁵, concluindo pela existência de um planejamento tributário inoponível ao Fisco.

Finalmente, aduz a **terceira preliminar**, que nomina de “**preclusão da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio**”.

Em suma, diz ter transcorrido o lustro decadencial para que o Fisco perpetrasse os lançamentos. Para lastrear seu pensamento, traz jurisprudência que entende pertinente.

No mérito, exaustivamente defende a legalidade e correção de seu procedimento, a licitude dos atos, combate novamente a decisão recorrida, acosta doutrina, jurisprudência e legislação, discorre longamente sobre o tema, reporta-se a outras decisões do CARF, expõe seu ponto de vista sobre o ágio e sua dedutibilidade para fins fiscais, aduz que “*no presente caso, em que o Recorrente absorve patrimônio da controladora (Nice) em virtude de incorporação, uma vez que esta última tinha registrado ágio apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados futuros da Credicard*”, a legislação permite amortizar o valor do ágio à razão de 1/60 por mês (artigo 386, III e § 6º, do RIR/1999).

Mais ainda, diz que “a regra prevista no artigo 386 (...) tem como objetivo beneficiar situações como a do presente caso, pois **torna mais atraente a realização dos vultosos investimentos necessários para a aquisição de sociedades**”. (RV – fls. 2577).

Contesta a decisão *a quo* quando parametriza que o ágio não foi pago em virtude da expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido (Tulipa), mas, sim, em função da avaliação dos ativos dessa empresa (no caso, Credicard), pelo que não haveria que se permitir a dedutibilidade do ágio.

Ao contrário, prossegue discorrendo existir nos autos a comprovação da rentabilidade futura no caso concreto e que, consoante parecer do Professor Eliseu Martins, juntado no Processo nº 16327.721657/2011-22, pertinente ao mesmo contribuinte e relativamente aos mesmos fatos aqui tratados, só alterando-se os períodos de autuação, “**nada mais natural (...) admitir que a rentabilidade da Tulipa e da Credicard se confundem, respeitada a participação de 50% detida pela Tulipa na Credicard**”. (RV – fls. 2579/2581).

Volve-se a mais doutrina e jurisprudência, para continuar acerca da “ausência de cancelamento do ágio na operação de cisão parcial da Tulipa”.

A respeito, pontifica:

Ora, conforme exaustivamente demonstrado, o investimento que a Cannes detinha na Tulipa (50%) representava justamente o valor despendido para obter parte da participação societária na Credicard. **Logo, se tal investimento (50% da Tulipa) foi, em virtude da cisão em exame, vertido para a Saint Tropez, é evidente que a Cannes, agora por intermédio da Saint Tropez, permaneceu como legítima detentora da participação societária da Credicard, o que torna imprescindível a permanência do registro do ágio em sua contabilidade!**

Assim, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, no que foi seguida pela Turma Julgadora, **o ágio (acessório) permaneceu atrelado ao investimento que lhe deu causa (principal)**, na medida em que apenas houve, em última análise, a substituição da empresa que figurava como intermediária entre a Cannes e a Credicard, tendo permanecida intacta a expectativa de rentabilidade futura que ensejou o desembolso de vultosa quantia que desaguou no registro do ágio em questão.

Sobre a utilização de empresa veículos contrapõe ao trabalho fiscal e à decisão recorrida extenso arrazoado, pugnando pela sua inexistência.

Trecho do RV bem elucida o pensamento do recorrente (RV – fls. 2602):

“Assim, é certo que nenhuma das ditas “empresas veículo” foi criada para gerar o ágio, ou mesmo qualquer benefício de natureza tributária que não existiria independentemente de sua criação.

Todas elas, como demonstrado, desempenharam importante função na consecução do propósito comercial do Grupo Citibank, na segregação das atividades de cartão de crédito e expansão dos negócios desse segmento no Brasil.

Ademais, a despeito dos reiterados questionamentos do Fisco, deve-se ter em conta que a existência das chamadas “empresas veículo” ou “sociedades veículo” não é suficiente para que se infirme a validade de uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio, nos termos da recente jurisprudência administrativa.

Em outros termos, este E. CARF vem consistentemente rejeitando as constantes tentativas das Autoridades Fiscais de atribuir às empresas veículo a característica de abuso, aceitando a existência de tais sociedades nas estruturas societárias que envolvam aproveitamento do ágio, desde que da utilização destas não resulte uma economia tributária que, de outra forma, não seria devida”.

Em outra ponta, bate-se contra a decisão *a quo* quando esta assenta não ter havido propósito negocial nas operações, diz que tal propósito guarda coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico visado, volta a tratar da possibilidade do aproveitamento do ágio, insurge-se contra os lançamentos relativos à CSLL por entender inexistir previsão legal para isso e conclui o tópico reiterando a correção do procedimento.

Sobre outra infração apontada pelo Fisco (glosa de despesas com pagamento de *royalties*), naquilo que restou mantido, pugna pela nulidade da decisão recorrida por ter “inovado no julgamento”, assumindo valores totalmente diferentes dos que apontados (erroneamente) pela Fiscalização.

Se superado tal pedido, argumenta que os *royalties* pagos constituem-se em despesas necessárias, usuais e normais à sua atividade e não se podem ser restringidas percentualmente pela Portaria MF nº 436/58, expurgada do mundo jurídico pela Constituição de 1988, devendo-se aplicar os limites fixados no *caput* do artigo 355, do RIR/1999, no caso, 5%.

Contesta o lançamento de multa isolada, tema sobre o qual discorre longamente, assim como em relação à sua responsabilização por multas que tenham sido aplicadas em face de sua sucedida (Banco Citicard), entendendo que só responde por “tributos” e não por penalidades e que as empresas envolvidas não estavam sob o mesmo controle acionário (RV – fls. 2657).

Finalizando, faz referência à compensação de prejuízos e de base de cálculo negativa de CSLL procedida pelo Fisco e combate a possível cobrança futura de juros sobre a multa de ofício, entendendo-a ilegal.

Devidamente cientificada do Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, a PGFN não apresentou contrarrazões (fls. 2572).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, dotado dos pressupostos para sua admissibilidade e o recorrente está corretamente representado (fls. 2045/2049 e 2664/2667), de modo que o recebo e dele conheço.

Já o Recurso de Ofício preenche os requisitos para sua provocação pela presidência da Turma Julgadora de 1º Piso, inclusive em relação ao novo limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 2017 (R\$ 2.500.000,00), de modo que igualmente o recebo e dele conheço.

Prefacialmente, há que se apreciar as preliminares arguidas pelo recorrente, a primeira, **nulidade da decisão da DRJ em razão de ausência de adequada fundamentação**, por considerar que a Turma Julgadora teria se furtado de analisar os argumentos desenvolvidos na impugnação, “*limitando-se a transcrever o voto proferido pela 8ª Turma da DRJ/SPO no Acórdão nº 16-41.677, relativo ao Processo Administrativo nº 16327.721657/2011-22, também referente à operação realizada*”.

Diz ainda o recorrente, “*no caso concreto, além de a Turma Julgadora ter deixado de enfrentar, concretamente, os argumentos aduzidos (...) limitando-se a copiar o voto proferido no Acórdão nº 16-41.677 (infringindo, assim, o inciso IV do § 1º do artigo 489 do NCPC), acabou também por “invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão”, o que não pode ser admitido, nos termos do inciso III do § 1º do artigo 489 do NCPC*”.

Dirirjo deste entendimento.

É absolutamente corriqueiro e usual que decisões exaradas adotem trechos, excertos ou mesmo total e amplamente outras decisões, do mesmo ou outro tribunal ou colegiado, sem que isso possa inquirar o Acórdão de nulidade, desde que as razões de decidir se baseiem no rol de informações, argumentos e documentos presentes nos autos, como se vê no caso concreto.

Assim fosse, milhares de decisões padeceriam do mesmo efeito anulatório. Na verdade, o que importa é o julgador ter se debruçado sobre as provas e documentos – como provavelmente ocorreu no presente caso – e exarar sua decisão - que pode ser, ou não – de sua lavra pessoal ou repetindo texto que tenha entendido cabível e inerente ao caso tratado, ainda mais como nesta situação em que os fatos, a acusação, o sujeito passivo e os argumentos de defesa se repetem, apenas com alteração de anos-calendário.

Nesse sentido, a Turma Julgadora de 1ª Instância exarou decisão na qual, certamente por entender pertinente ao que se apreciava – ao invés de redigir texto com o mesmo teor – a Relatoria preferiu assumir a parcialmente a dissertação desenvolvida por Relator de outro processo (do mesmo sujeito passivo, repita-se), não significando, com isso, que não tenha ocorrido análise documental ou conceitual.

Em outras palavras, por concordar com o teor daquela decisão anterior, assumiu, como razões de decidir, o que lá estava registrado.

E, convenhamos, que diferença faria se, ao invés de adotar o voto de decisão anterior (com o qual concordou expressamente), tivesse a Relatoria de 1º Piso escrito a **mesmíssima** coisa em linguagem **diferente na forma**, mas **integralmente igual na essência**, ou seja, texto **diferente** no vocabulário, mas **idêntico** no conteúdo?

Certamente nenhuma.

E, acresça-se, há previsão legal que dá suporte a este procedimento, no caso, o artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999¹.

Mais a mais, carece de razão o recorrente quando assenta que a decisão recorrida não apreciou argumentos novos e diferentes dos existentes no processo anterior (nº 16327.721657/2011-22). Para rebater tal assertiva, basta a singela compulsão da decisão recorrida (fls. 2475/2477) para se comprovar que a relatoria de 1º Grau analisou os argumentos “novos” trazidos pelo recorrente. Exemplificativamente (e só exemplificativamente):

“5.1. Ainda quanto à primeira infração descrita no Relatório Fiscal (Termo de Verificação Fiscal – TVF) atinente à falta de adição ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores relativos à despesa de amortização de ágio – a impugnante apresenta três argumentos que, embora não tenham sido apresentados no P.A. 16327.721657/2011-22, foram de certa forma já rebatidos e o fundamento do voto apresentado naquele processo já estaria a rebatê-los, embora não explicitamente. São eles os argumentos descritos nos parágrafos 3.3.4.e seguintes (Comprovação da Rentabilidade Futura no caso concreto: Legitimidade do Laudo Econômico); 3.3.5. e seguintes (Ausência de Cancelamento do Ágio na Operação de Cisão parcial da Tulipa); e 3.3.8. e seguintes (Ad Argumentandum. Da Consideração do Ágio Pago como Parte do Custo de Aquisição) do relatório supra.

5.1.1. Com relação ao argumento da autoridade fiscal exposto às fls. 1843/1844 (TVF) e contestado pela impugnante, quanto à falta de comprovação documental do fundamento econômico da rentabilidade futura da investida TULIPA (Laudo apresentado por CREDICARD/CITICARD avaliando o investimento que a Tulipa possuía em CREDICARD, que não atenderia às exigências do art. 385 do RIR/99). Repise-se o que diz o art. 385 do RIR/99, que tem por supedâneo o art. 20 do Decreto Lei nº 1.598, de 1999:

(...)

5.1.2. No que concerne à alegada Ausência de Cancelamento do Ágio na Operação de Cisão parcial da Tulipa, esta relatoria entende não caber razão à impugnante e acolhe integralmente o entendimento exposto pela autoridade fiscal no sentido de que, quando da cisão parcial da Tulipa, em 31/03/2006, com o cancelamento de suas quotas detidas pela Cannes, o ágio correspondente a esse patrimônio deveria também

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

ter sido cancelado nos assentamentos contábeis e fiscais (parágrafos 2.8 a 2.9 do Relatório Fiscal - TVF – fl. 1838), conforme a seguir transcrito:

(...)

5.1.3. Também melhor sorte não socorre à impugnante com relação ao argumento apresentado, na hipótese de se considerar correta a glosa em apreço, no sentido de que fosse reconhecido o ágio pago como parte do custo do Investimento no Banco Citicard (considerar o Ágio Pago como Parte do Custo de Aquisição). Argumenta a impugnante que no momento em que o Banco Citicard foi alienado ao Grupo Itaú, o ágio pago na aquisição da Tulipa já havia sido integralmente amortizado pelo Banco Citicard e, assim, o ágio não teria sido considerado como custo para fins de apuração do ganho de capital auferido na alienação deste ao Banco Itaucard.

(...)

5.2. Dessa forma, não merecem reparos as constatações e conclusões da autoridade fiscal, relativamente à primeira infração descrita no Relatório Fiscal (Termo de Verificação fiscal – TVF) atinente à falta de adição ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores relativos à despesa de amortização de ágio – anos 2009, 2010 e P.A. de 01 a 05/2011 (fls. 1818 a 1845), devendo-se manter integralmente o lançamento a esse título”.

Pelo exposto afasto a preliminar de nulidade.

Em relação à segunda preliminar, **aquisição da Credicard para expansão das atividades de cartão de crédito pelo Citibank** o tema será tratado no mérito.

Finalmente, a terceira preliminar, que o recorrente nominou de “**preclusão da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio**”, nada mais é que a tentativa de aplicar a decadência aos lançamentos praticados.

Em suma, diz ter transcorrido o lustro decadencial para que o Fisco perpetrasse os lançamentos.

É pacífico no âmbito desta Turma que os efeitos de qualquer “reestruturação societária” só têm relevância a partir do momento em que haja reflexos tributários em função deste procedimento organizacional, no caso, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

Diga-se, somente se pode falar em contagem do prazo decadencial após a ocorrência dos fatos geradores, não importando a data da contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Nessa linha, inequívoco que o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN, jamaiz do momento da “reorganização societária”, ato formal e de cunho societário, civil e comercial e que não traz, neste primeiro momento, qualquer reflexo na área fiscal.

Em linguagem diferente, se o recorrente procedesse à dita “reorganização societária” que alega e tivesse apurado “ágio”, mantendo-o em seu ativo, não o amortizando, não teria ocorrido o fato gerador ou infração à legislação tributária, de modo que não haveria que se falar em lançamento, conseqüentemente não haveria “prazo decadencial a fluir”.

No caso da amortização do ágio, independentemente do ano em que o mesmo tenha sido gerado, o Fisco somente pode verificar a regularidade da dedução a partir do momento em que o sujeito passivo passa a deduzi-lo de seus resultados.

Antes disso, não deflui qualquer prazo decadencial em relação ao direito do Fisco verificar a regularidade do lançamento por homologação realizado pelo Sujeito Passivo.

Assim, ao examinar a dedução do ágio, incumbe ao Fisco examinar por completo as operações que lhe dariam suporte, ainda que ocorridas há mais de cinco anos da data em que o lançamento vier a ser efetuado.

As mutações patrimoniais verificadas na contabilidade do sujeito passivo somente têm interesse fiscal e podem ser objeto de verificação pelo Fisco a partir do momento em que produzam efeitos nos resultados tributáveis apurados pelo sujeito passivo, como ocorre, por exemplo, na depreciação dos bens adquiridos para o ativo permanente. Somente após o registro das quotas de depreciação como despesas tem o Fisco o interesse na verificação de sua regularidade, independente da data em que tal bem tenha sido adquirido.

Em suma, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Como se está diante de fatos geradores ocorridos em 2009, 2010 e 2011 e os lançamentos foram cientificados à contribuinte, optante pelo regime do Lucro Real anual, em 23/12/2014 (fls. 1900), não há que se falar em decadência.

Precedentes deste Colegiado e desta 2º Turma da 4ª Câmara da 1ª Sejul mostram remansosa jurisprudência, dentre eles o Ac. Nº 1302-002.152, relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato. O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Ante ao exposto e tendo o lançamento sido realizado dentro do prazo decadencial previsto CTN, voto por rejeitar a preliminar de mérito relativa à decadência.

Passo ao mérito, iniciando pela infração que deu origem ao recurso de ofício e que também compõe o rol argumentativo do recurso voluntário:

GLOSA DE DESPESAS COM ROYALTIES

Segundo o RF, o contribuinte teria contabilizado despesas com pagamento de *royalties* nos anos-calendário de 2009 e 2010 da ordem de R\$ 43.517.457,12 e R\$ 37.116.133,85, respectivamente, pelo uso da marca Diners Internacional, valores que, após a exclusão do IRRF recolhido sobre a remessa para o exterior e quando submetidos à comparação com o limite de dedutibilidade permitido (1% sobre a receita líquida obtida com a citada marca), implicaram em glosa dos estípidios da ordem de R\$ 35.271.928,66 e R\$ 29.190.260,95 (unicamente em relação à base de cálculo do IRPJ, ou seja, sem incluir lançamentos de CSLL), conforme demonstrado no RF:

	2009	2010
Receita líquida com Diners (base de cálculo)	153.031.002,88	151.226.742,61
Coefficiente máximo de 1%	1,00%	1,00%
(A) Limite para dedução dos <i>royalties</i>	1.530.310,03	1.512.267,43
despesas de <i>royalties</i>	43.517.457,12	37.116.133,85
IRRF na remessa exterior	6.715.218,43	6.413.605,47
(B) despesas de <i>royalties</i> - IRRF	36.802.238,69	30.702.528,38
glosa (B - A)	35.271.928,66	29.190.260,95

A DRJ entendeu haver equívoco na apuração feita pelo Fisco, reduzindo tais valores aos montantes de R\$ 3.074.412,16 (AC/2009) e R\$ 3.623.863,03 (AC/2010), conforme excertos da decisão recorrida (fls. 2481):

“6.5.1. Analisando-se o conjunto de documentos acostados aos autos, bem como a descrição e análise dos fatos no Relatório Fiscal (TVF – fls. 1847 a 1851), conclui-se não restar explicitado o motivo pelo qual a autoridade fiscal considerou que os valores registrados na conta 8175700003 – SLA-CITI NORTH AM INC CNAINC são referentes a *royalties* pagos pelo uso da marca Diners (“O CITICARD registrou R\$ 43.517.457,12 e R\$ 37.116.133,85 na conta de despesa 8175700003 – SLA-CITI NORTH AM INC CNAINC, respectivamente nos anos de 2009 e 2010, referente aos *royalties* pagos pelo uso da marca Diners Internacional”).

6.5.2. Deste modo, não restando explicitado o motivo pelo qual a autoridade fiscal considerou, na apuração da glosa de receitas com *Royalties* – Diners, os valores da conta 8175700003 – SLA-CITI NORTH AM INC CNAINC e não os da conta 8194012621, “Despesa de *Royalties* DINERS”, deve-se considerar procedente a reclamação da impugnante quanto ao alegado erro na apuração da glosa de Despesas de *royalties* cujo cálculo partiu de valores de despesa de R\$ 43.517.457,12 (em 2009) e R\$ 37.116.133,85 (em 2010).

6.5.3. Assim, deve-se apurar a glosa partindo-se de R\$ 4.604.722,19 (em 2009 Doc. 04 – “Composição da Ficha 05B da DIPJ AC 2009 - fl. 1686) e de R\$ 5.136.130,46, (em 2010 - conforme Demonstrativo de Composição da Ficha 05B da DIPJ 2011 – AC 2010 - Arquivo não paginável – fl. 1693), valores atinentes à conta 8194012621, denominada “Despesa de *Royalties* DINERS”. Os valores pertinentes à “infração por inobservância do limite de dedução dos *royalties*” que devem ser adicionados na apuração do lucro real são: R\$ 3.074.412,16 (AC 2009) e R\$ 3.623.863,03 (AC 2010), conforme demonstrativo a seguir”:

Ano-Calendário	2009	2010
Despesas de <i>Royalties</i> -Diners	4.604.722,19	5.136.130,46
Conta 8194012621		
(-) Limite para dedução de	1.530.310,03	1.512.267,43
Despesa <i>Royalties</i> (1%)*		
(=) Glosa Mantida	3.074.412,16	3.623.863,03

Em face desta desoneração, a DRJ, pela presidência da 8ª Turma, recorreu de ofício ao CARF.

Antes de apreciar o citado recurso de ofício, imperioso ver, concomitantemente, a manifestação do recorrente em sede de recurso voluntário, posto que questionados os valores dos lançamentos naquilo que restaram mantidos.

Aponta o contribuinte em sua peça recursal que a decisão recorrida teria “inovado no julgamento”, assumindo valores totalmente diferentes dos que apontados (erroneamente) pela Fiscalização, que tal procedimento é incompatível nesta fase julgamento e que se está diante de verdadeiro erro material, passível de nulidade.

Se superado tal pedido, argumenta que os royalties pagos constituem-se em despesas necessárias, usuais e normais à sua atividade e não se podem ser restringidas percentualmente pela Portaria MF nº 436/58, que entende expurgada do mundo jurídico pela Constituição de 1988, devendo-se aplicar os limites fixados no *caput* do artigo 355, do RIR/1999, no caso, 5%.

Princípio pelo recurso de ofício.

A compulsação dos autos mostra a correção da decisão *a quo*. De fato, a Fiscalização tomou valores indevidos ou ao menos não consistentes que pudessem dar suporte aos lançamentos, impondo, como feito, seu expurgo. Nesta linha, mantenho a decisão recorrida e NEGÓ PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Já em relação ao recurso voluntário, no qual o recorrente pugna pela exoneração dos valores residuais líquidos mantidos (R\$ 3.074.412,16 e R\$ 3.623.863,03, respectivamente para 2009 e 2010), não faço a leitura que a defesa faz.

Explico.

Argumenta o recorrente que a decisão de 1º Piso teria inovado no julgamento, adotando outro critério jurídico. Não vejo assim.

O que a decisão recorrida simplesmente fez foi ajustar – à verdade dos fatos e do que consta nos autos – os valores das infrações, corrigindo – favoravelmente à recorrente – os montantes indevidos tomados pelo Fisco. Veja-se, não se está de uma nova tipificação legal, de outro enquadramento, de nova base de cálculo, de outros dados aleatoriamente obtidos, MAS, SIM, de números estampados nos autos e TRAZIDOS PELO PRÓPRIO RECORRENTE, ou seja, a Relatora da DRJ simplesmente conferiu dados presentes nos autos e os ajustou à verdade material. Nem mais, nem menos.

Em outro dizer, não “inventou” números, não impingiu outra infração, não tomou outro viés que não constasse nos autos.

Ou seja, apenas e tão somente assumiu a conta contábil efetiva e lá colheu os valores corretos. Não fez novo lançamento, não fez outro enquadramento. Todos esses requisitos já estavam nos autos e já constavam dos lançamentos originais. Simplesmente

foram corrigidos os valores, como, aliás, desejado pelo próprio recorrente quando disponibilizou tais documentos ao Fisco.

Nessa linha, não vislumbro qualquer nulidade por erro material, já que todos os requisitos do artigo 142 do Estatuto Tributário se mostraram presentes. Meros enganos de cálculo, quando presentes nos autos documentos, dados e informações que permitam sua correção, sem alteração na tipificação legal ou descrição dos fatos, não se revela como causa de nulidade.

Aliás, é justamente esta a linha dos acórdãos acostados pelo recorrente à sua defesa. Todos eles reportam-se a vedações para “complementar a fundamentação legal”, criar novos “critérios de apuração e ou complementação da acusação fiscal, afora os utilizados pelo Fisco”, “alteração do fundamento do lançamento”, “inovação no lançamento que o aperfeíoe”. Confira-se os arestos juntados pelo recorrente em seu RV – fls. 2635.

Ora, basta uma singela vista aos autos para se confirmar que nada disso ocorreu. Toda a motivação e os requisitos que geraram os lançamentos foram mantidos *in totum*. Apenas os valores foram postos no devido patamar de regularidade, aliás, partindo de dados informados pelo próprio recorrente.

Assim, rejeito, neste aspecto, os dizeres do recurso voluntário.

Resta ver o reclamo da defesa de que, vencida a questão da nulidade aventada, os *royalties* pagos constituir-se-iam em despesas necessárias, usuais e normais à sua atividade, sendo impossível restringi-las ao percentual fixado pela Portaria MF nº 436/58, já que expurgada do mundo jurídico pela Constituição de 1988, devendo-se aplicar os limites fixados no *caput* do artigo 355, do RIR/1999, no caso, 5%.

Ao revés do entendimento do recorrente, este Relator entende que referida Portaria encontra-se em plena vigência ainda mais porque se vincula diretamente ao próprio Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), de observância obrigatória pelos julgadores administrativos:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido ([art. 280](#)), ressalvado o disposto nos [arts. 501 e 504, inciso V \(Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º\)](#).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade ([Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º](#)).

Ora, parece-me inquestionável que este colegiado não pode deixar de aplicar dispositivo expresso do RIR/99, em plena vigência e lastreado em lei (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º) e tampouco questionar sua legalidade. Seria adentrar segmento de exclusiva alçada do Poder Judiciário, procedimento vedado ao julgador administrativo.

Fixado tal coeficiente em 1% (obedientemente à regra estampada no § 1º, do artigo 355, retro transcrito) e aplicado sobre a receita líquida obtida com o uso da marca DINERS, estando esta apurada na forma definida pelo artigo 280 do RIR/1999², a decisão recorrida não merece reparos e deve ser mantida.

Por fim, e como corolário do que se expôs, veja-se, como bem observado pela decisão recorrida, que em 1994, seis anos após a promulgação da Constituição de 1988, foi baixada Portaria pelo então Ministro da Fazenda, Fernando Henrique Cardoso na qual se faz EXPRESSA referência à questionada Portaria MF nº 436/1958, mostrando sua plena vigência.

Leia-se:

GABINETE DO MINISTRO PORTARIA nº 60, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1994

O MINISTRO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições legais, tendo em vista o disposto no art. 50 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e na Portaria nº 303, de 25 de novembro de 1959, resolve:

Art. 1º Inclua-se no 2º Grupo - Indústrias de Transformação - Essenciais, da Portaria MF nº 436, de 30 de dezembro de 1958, o seguinte item:

Tipos de Produção Percentagem 14- INDÚSTRIA DE INFORMÁTICA, AUTOMAÇÃO E INSTRUMENTAÇÃO 01 - Máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos e dispositivos baseados em técnica digital ou analógica com funções técnicas de coleta, tratamento, estruturação, armazenamento, comutação, recuperação e apresentação da informação, seus respectivos insumos eletrônicos e opto-eletrônicos, partes, peças e suporte físico para operação, bem como conjuntos de atualização tecnológica e otimização de desempenho 5%.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO (D.O.U. de 04/02/1994)

Como consideração final, não se nega que as despesas com pagamento de *royalties* possam ser usuais, normais e necessárias, como suscitado pelo recorrente, nem que façam parte do dia-a-dia da empresa. Ocorre que entre a despesa ser assim considerada para fins contábeis, comerciais e societários e sua dedutibilidade perante o IRPJ há regramentos que devem ser obedecidos, no caso, a limitação percentual fixada na Portaria MF nº 436/1958 (conforme permissivo do artigo 355, § 1º, do RIR/1999), significando dizer que só o montante apurado após a aplicação deste limite é que será dedutível.

Deste modo, em relação a este item, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

DAS DEMAIS MATÉRIAS TRATADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO

DAS DESPESAS COM ÁGIO

² Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

Preliminarmente, há que se recordar que o presente processo trata de procedimento fiscal inicialmente desenvolvido em face do contribuinte Banco Citicard S/A, CNPJ nº 34.098.442/0001-34, relativamente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 (Processo nº 16327.721657/2011-22) e, subsequentemente, contra o sujeito passivo Banco Itaucard S/A, CNPJ nº 17.192.451/0001-70 (Processo nº 16327.721329/2014-79), caso destes autos, dizendo respeito aos períodos de 2009, 2010 e 2011 (até o mês de maio), como consequência da incorporação do primeiro pelo segundo em 2014, o que levou a que os lançamentos fossem perpetrados contra este último.

Deste modo, abstraindo infrações pontuais presentes nestes autos e não incluídos no processo de 2011, as irregularidades têm a mesma conformação, especialmente a que diz respeito ao “ágio” aproveitado pelo recorrente para reduzir as bases imponíveis de IRPJ e de CSLL.

Pois bem, em relação a esta infração imputada pelo Fisco (despesas com aproveitamento de ágio), presente em ambos os processos, há precedente recentíssimo desta mesma Turma Julgadora, sessão de 06/04/2016, em face do mesmo sujeito passivo, ainda antes de ser incorporado, relatoria do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, oportunidade em que o Colegiado, em composição bem semelhante à atual, decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário neste aspecto e manter a decisão recorrida.

Por compor o Colegiado naquela oportunidade e ter acompanhado o Relator em seu voto e principalmente **por concordar**, *in totum*, com os brilhantes argumentos ali expendidos, tomo a liberdade, ainda que isso possa causar frisson na defesa do recorrente, de adotar, **integralmente** e como **razões de decidir**, como se da minha própria lavra fosse, o voto condutor daquele processo (Acórdão nº 1402-002.152), *verbis*:

“Conforme relatado, trata-se de lançamento de IRPJ e CSLL sobre amortização de ágio.

A Recorrente alega que a operação que gerou o ágio fez parte de estratégia do grupo empresarial que desejava adquirir a totalidade da operação do CREDICARD no Brasil – investimento anteriormente detido, em partes iguais, por ITAUCARD, TULIPA (de propriedade de UNIBANCO, posteriormente sucedido por ITAÚ) e FHL (de propriedade de CITIBANK). Não se trataria, contudo, de mera aquisição do negócio de cartões de créditos a ser agregado às operações do grupo CITIBANK, mas sim a segregação de operações com cartões de crédito oferecidos a não clientes bancários da própria instituição financeira. Assim, a aquisição de CREDICARD teria se dado no bojo de tal planejamento empresarial.

Para tanto, a empresa COIC, situada nos Estados Unidos da América, controladora integral do CITIBANK no Brasil, e o próprio CITIBANK, em 25/11/2004 constituíram a empresa CANNES, no Brasil, cada um integralizando 50% de seu capital social. Em tal aquisição é que houve a formação do ágio posteriormente amortizado pelo recorrente, matéria em que se funda a presente exigência.

Quatro dias após (29/11/2004), CANNES adquiriu 50% de TULIPA (que então detinha 1/3 das ações de CREDICARD).

Passados cerca de 14 meses (31/03/2006), TULIPA foi cindida parcialmente, vertendo 50% de seu patrimônio para SAINT TROPEZ. As ações de SAINT TROPEZ foram todas entregues ao controle de CANNES, enquanto coube ao ITAÚ (então sucessor de UNIBANCO), manter o restante das ações de TULIPA. Nesse momento, tanto TULIPA, quanto SAINT TROPEZ possuíam 1/6 das ações de CREDICARD.

Em curto período de tempo – 30 dias, mais precisamente em 30/04/2006 – houve incorporação reversa de CANNES por SAINT TROPEZ, possuidora, em tal data, de 1/6 das ações de CREDICARD. Por oportuno, ressalto que CANNES é que havia realizado a aquisição, com ágio, de 50% das ações de TULIPA, então detentora de 1/3 das ações de CREDICARD. No momento da incorporação reversa, o ágio contabilizado por CANNES na aquisição de TULIPA passou a compor o ativo de SAINT TROPEZ.

Ainda na mesma data, SAINT TROPEZ também foi cindida parcialmente, tendo sido vertidas para NICE as ações, e o respectivo ágio, de emissão de CREDICARD. A controladora do grupo no exterior – COIC – passou a deter as quotas de Nice, enquanto SAINT TROPEZ passou a ser controlada integralmente por CITIBANK (BANCO).

Nesse momento, era a seguinte a composição acionária de CREDICARD: ITAUCARD (ITAÚ) e FHL (CITIBANK) possuíam cada uma 1/3 das ações, e tanto TULIPA (ITAÚ) quanto NICE (CITIBANK) possuíam 1/6 das ações.

No mesmo dia (30/04/2006) CREDICARD foi cindida parcialmente, com versão da parcela cindida para Banco Itaú Cartões S/A. Desse modo, o controle da Credicard (antiga denominação da Recorrente) passou a ser exercido pelo GRUPO CITIBANK. A tal época, NICE passou a deter 1/3 das ações de CREDICARD, enquanto FHL detinha o restante das ações (2/3).

Depois de um mês (30/05/2006), a controladora do grupo no exterior – COIC efetuou a conferência das quotas da Nice para a CITIBANK CARTÕES. Desse modo, CITIBANK CARTÕES passou a ser controladora de Nice.

Segundo a Recorrente, nesse momento, com a inclusão da CITIBANK CARTÕES no quadro societário de CREDICARD, teria sido concretizado o planejado desde o início pelo Grupo Citibank: atingir a estrutura necessária para a administração das atividades de cartões de crédito independente das demais atividades operacionais do Grupo.

Um dia depois (31/05/2006), houve nova incorporação reversa, dessa vez entre NICE e CREDICARD, ocasião em que o ágio originalmente devido por CANNES na aquisição das ações de TULIPA (depois transferido a SAINT TROPEZ, e mais tarde à NICE), veio a compor o ativo de CREDICARD.

Nesse momento, CITIBANK CARTÕES detinha 1/3 das ações de CREDICARD, enquanto o restante delas permanecia em poder de FHL (CITIBANK).

Em razão da incorporação de NICE por CREDICARD, houve o aumento de capital desta em R\$ 45.739.592,43, levando à emissão de 6.468.888 ações ordinárias nominativas, distribuídas proporcionalmente à participação no então capital de NICE, resultando em uma participação, em CREDICARD, de 58,59% para FHL e 41,41% para CITIBANK CARTÕES.

Ao término de mais sete meses (31/12/2006), FHL foi também incorporada por sua investida Credicard. Tal reestruturação implicou novo desenho societário do grupo, sendo que a controladora no exterior (COIC), além de deter 100% das ações de CITIBANK CARTÕES, passou a deter 3/5 das ações de CREDICARD, enquanto os outros 2/5 das ações eram detidos pelo próprio CITIBANK CARTÕES.

A partir de então, CREDICARD (atualmente BANCO CITICARD, Recorrente) passou a amortizar fiscalmente as parcelas do ágio pago por CANNES na aquisição de participação em TULIPA.

Para a Recorrente, não existiria restrição legal para a transferência do ágio, que deveria acompanhar o investimento. De igual modo, a utilização das empresas consideradas veículo, tanto pela autoridade fiscal, quanto pela turma julgadora de primeira instância, em nada alteraria a possibilidade de amortização do ágio, até mesmo porque o ágio em questão havia sido efetivamente pago, gerado em negócio entre partes independentes e baseado em laudo idôneo. Além disso, a utilização de tais empresas na operação não teria gerado ágio novo, bem como restaria justificada por propósitos negociais devidamente comprovados nos autos.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/201113 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, passou a adotar tal posicionamento.

Fixou-se o entendimento que, em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). A amortização do ágio seria exceção.

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio. No presente caso, para seu deslinde, basta a análise de elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado, qual seja, que investida e investidora passassem a ser uma única pessoa jurídica, o que jamais ocorreu no caso concreto.

Isso porque tendo CANNES adquirido 50% das ações de TULIPA com ágio, somente haveria se falar em amortização de tal ágio se CANNES e TULIPA passassem a ser uma única empresa. Conforme já salientado, tal reestruturação não foi levada a efeito. TULIPA foi cindida parcialmente, vertendo parcela de seu patrimônio para uma nova empresa (SAINT TROPEZ). A cisão efetivamente ocorrida se deu entre CANNES e SAINT TROPEZ. Esta, posteriormente, realizou nova cisão parcial, criando NICE, que futuramente por incorporada por CREDICARD (Recorrente), que passou a amortizar o ágio.

Conforme venho explanando em meus votos, não se pode confundir o direito a contabilização do ágio com as condições para amortização em termos fiscais.

Vejamos, com base no Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), a legislação que rege a matéria:

Amortização do Ágio ou Deságio

Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). [grifo nosso]

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido.

Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I – valor e patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II – ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os

computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III – provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. [grifos nossos]

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

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

[...]

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, 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;

[...]

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

[...]

II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. [grifos nossos]

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de

ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II). Ocorre, volto a frisar, que tal fato jamais ocorreu no caso sob exame. A transferência do ágio a uma terceira pessoa jurídica não possui qualquer previsão legal.

Com exceção de a operação em comento não ter sido realizada no âmbito dos programas de desestatização levada a efeito durante a década de 1990, e independentemente da exigência ou não de propósitos negociais na utilização de empresas veículos, tal caso é muito similar ao do caso TIM julgado neste colegiado na sessão de 26 de novembro de 2014 (acórdão nº 1402001.876). Naquela oportunidade, assim resumi o entendimento sobre o tema: inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

E essa é a posição que mantenho para o presente julgado, motivo mais do que suficiente para negar provimento ao recurso em relação ao tema.

O argumento de que, supostamente, o desenho da operação, se realizado de outras maneiras, poderia ter possibilitado a amortização do ágio ainda que tal estruturação fosse possível não me sensibiliza, pois há de se analisar os fatos tais quais ocorreram, e não, como, hipoteticamente, poderiam ser sido realizados.

Além disso, há motivo complementar que justifica a manutenção da infração.

A PGFN em suas contrarrazões³ se manifesta respeito da necessidade de cancelamento do ágio junto com a extinção do investimento que lhe deu origem.

Tal argumentação procede. Já que houve o cancelamento das ações de TULIPA pertencentes à CANNES quando da cisão parcial da primeira (CANNES recebeu em troca ações de SAINT TROPEZ), o ágio, sendo acessório do principal, deveria também ter sido cancelado. Nesse aspecto, novamente, com a devida vênia, devem ser transcritas as conclusões da PGFN sobre a matéria:

³ Ainda que a PGFN não tenha se manifestado expressamente nestes autos, entendo que as razões expandidas no Processo nº 16327.721657/2011-22, por envolverem os mesmos fatos, a mesma acusação e o mesmo contribuinte são inteiramente aplicáveis ao caso concreto, por isso igualmente adotadas neste voto.

“De fato, é incontroverso na presente lide que o ágio amortizado e deduzido pelo contribuinte decorre da aquisição de 50% das quotas da TULIPA pela CANNES, ocorrida no dia 29/12/2004. Em face dessa operação, portanto, a CANNES registrou um investimento na TULIPA no valor de R\$ 1.583.095.269,58, o .de R\$ 743.436.029,47 foi contabilizado como ágio decorrente da diferença entre o custo de aquisição e o valor de patrimônio líquido (R\$ 839.659.240,11).

Ato contínuo, em 31/03/2006, houve a cisão parcial da TULIPA. Em decorrência dessa cisão parcial, a parcela da TULIPA adquirida pela CANNES foi vertida à empresa SAINT TROPEZ pelo seu valor de patrimônio líquido (R\$ 1.035.438.783,44). Assim, a TULIPA cancelou as 821.000.583 quotas que a CANNES detinha no valor total de R\$ 1.583.095.269,48, e a SAINT TROPEZ emitiu a mesma quantidade de quotas no valor de R\$ 821.000.583,001 (embora o valor de patrimônio líquido fosse maior).

Contudo, mesmo as quotas que detinha da TULIPA tendo sido canceladas, a CANNES permaneceu registrando tal investimento em sua contabilidade, assim como o respectivo ágio. Ou seja, a CANNES registrou o investimento que detinha na SAINT TROPEZ pelo seu valor de patrimônio líquido (e sem qualquer ágio ou deságio), o investimento sobre a TULIPA e o correspondente ágio. Nesse diapasão, registra-se o seguinte trecho do Livro Razão da CANNES com data-base de 30/04/2006 (ou seja, quase um mês após a cisão parcial da TULIPA):

CONTAS DO ATIVO	SALDO ANTERIOR	DEBITO	CREDITO	SALDO ATUAL	
1.12.80.00.8	ECOS PRIVADOS-CTA	401.873,85	348.446,51	691.107,95	59.212,41
21128000875.7 080	BANCOS PRIVADOS -	401.873,85	0,00	342.661,44	59.212,41
21128000877.3 080	BANCOS C/NOVIMENTO	0,00	348.446,51	348.446,51	0,00
1.88.45.00.6	IMP E CONTR.A COMP	50.043,56	1.791,56	0,00	51.835,12
03041070008.0 080	ANTECIPACAO DE CON	2.957,95	106,25	0,00	3.074,20
03045010001.6 080	ANTECIPACAO DE IMP	3.012,45	107,85	0,00	3.120,30
03046000004.9 080	ANTECIPACOES IRRF	44.063,16	1.577,46	0,00	45.640,62
2.12.10.00.6	PARTICIPACOES COLI	1.784.393.866,26	14.351.672,82	1,00	1.798.745.538,08
2.12.10.15.4	OUTRAS PARTICIPACO	1.784.393.866,26	14.351.672,82	1,00	1.798.745.538,08
22121015424.7 080	INVESTIMENTOS/DIVI	847.307.694,21	0,00	0,00	847.307.694,21
22121015425.5 080	INVESTIMENTO TULIP	188.130.931,20	14.098.880,24	1,00	202.229.810,44
29909090720.7 080	EMBEDDED GOODWILL	748.955.240,85	252.792,58	0,00	749.208.033,43
	TOTAL PATRIMONIAL	1.784.845.783,67	408.110,11	383.481,53	1.798.856.585,61
	TOTAL COMPENSACAO	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL DO ATIVO	1.784.845.783,67	14.701.910,89	691.108,95	1.798.856.585,61

Encerrando o caminho percorrido pelo ágio correspondente à aquisição da TULIPA, em 30/04/2006 ele é transferido a SAINT TROPEZ em face da incorporação da CANNES por essa empresa. Nessa mesma data ele é transferido à empresa NICE em razão da cisão parcial a SAINT TROPEZ. E, por fim, em 31/05/2006 é absorvido pelo CREDICARD por meio da incorporação da NICE por esse banco, o qual passa a amortizá-lo e deduzi-lo tributariamente.

A fim de demonstrar a ausência de controvérsia sobre o caminho percorrido pelo ágio pago pela CANNES quando da aquisição da TULIPA, destacam-se os seguintes trechos do recurso voluntário:

[aquisição de 50% das quotas da TULIPA pela CANNES]

Na operação em comento, Cannes adquiriu 821.000.583 quotas, no valor total de R\$ 821.000.583,00, registrando nessa operação um ágio de R\$ 743.436.029,47, conforme atesta o balanço da Cannes de 31/12/2004. Aponte-se que, como bem reconhece a Autoridade Fiscal (tópico 1, item 1.44 do TVF), foi nesta operação que se registrou o ágio sob análise, no presente processo administrativo, pela primeira vez.

(...)

[incorporação da CANNES pela SAINT TROPEZ]

Destarte, com essa operação, o ágio que estava contabilizado na Cannes em virtude da aquisição de 50% das quotas da Tulipa passou a ser registrado pela Saint Tropez.

(...)

[cisão parcial da SAINT TROPEZ e versão para a NICE]

A referida parcela cindida corresponde ao investimento da Saint Tropez na Credicard, bem como o ágio pago pela Cannes na aquisição de participação na Tulipa (transferência do ágio por sucessão em virtude de cisão).

(...)

[incorporação da NICE pelo CREDICARD]

Após a incorporação da Nice, o Recorrente (atual denominação de Credicard) passa a amortizar fiscalmente as parcelas do ágio pago pela Cannes na aquisição de participação na Tulipa.

Vê-se, assim, que o recorrente confirma que, embora as quotas que a CANNES detinha da TULIPA tenham sido canceladas em 31/03/2006, com a cisão parcial dessa segunda empresa, o ágio relativo a tal aquisição se perpetuou de forma independente.

Pois bem, descrito o suporte fático, parte-se à aplicação do direito.

[...]

[...] o ágio deveria ter sido cancelado junto com o investimento que lhe deu causa. Em termos contábeis, tributários e societários, tendo havido a extinção do investimento por cisão, não há como o correspondente ágio permanecer existindo de forma autônoma, ainda que tal "mais valia" tenha sido paga com base em uma parcela do investimento que permaneceu sob o poder do investidor.

Por certo, o registro de um ágio decorre do método da equivalência patrimonial (MEP), segundo o qual o preço de aquisição de uma participação societária deve ser desdobrado entre o valor de patrimônio líquido da participação, e o ágio ou deságio. Assim, o registro de um ágio é um aspecto acessório do custo de aquisição de um investimento, o qual é o registro principal. Por essa razão, inclusive, que o parágrafo 1º do artigo 385 do RIR/99 estabelece que "o valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento".

Portanto, sendo um registro de natureza acessória, a sorte do ágio deve sempre seguir a sorte do investimento que lhe deu origem. Sendo o investimento alienado ou extinto por qualquer razão, o correspondente ágio também deverá ser cancelado. Em face do cancelamento da conta principal do investimento, não haverá como registrar a correspondente subconta.

Como única exceção à regra acima descrita, tem-se a autorização contida no artigo 386 do RIR/99, pela qual o ágio permanece existindo mesmo com a extinção do investimento que lhe deu causa. Contudo, não se deve olvidar que a referida norma trata de casos onde há a confusão patrimonial entre investimento e investidor, ou seja, onde não há a efetiva extinção do investimento, apenas a confusão de patrimônios. Nesse esteio, o artigo 386 cria uma hipótese de presunção de extinção do investimento adquirido com a manutenção do ágio.

No caso em apreço, vale ressaltar, a situação é diversa daquela prevista no artigo 386. Ao contrário do que tal norma prevê, a CANNES não absorveu o patrimônio cindido da TULIPA a fim de justificar a

presunção de que o investimento foi extinto. A CANNES substituiu um investimento que tinha (50% das quotas da TULIPA) por outro (100% das quotas da SAINT TROPEZ). Portanto, na situação em testilha, o artigo 386 não poderia ser aplicado para justificar a manutenção do registro ágio.

Dessa forma, retornando a presente lide, vê-se que, a sorte do ágio registrado pela CANNES deveria ter seguido a sorte das quotas da TULIPA adquiridas por aquela empresa. Uma vez as quotas da TULIPA tendo sido canceladas do patrimônio da CANNES, o respectivo ágio deveria também ter sido cancelado. Não há qualquer justificativa contábil, societária e tributária para que a CANNES permaneça registrando um ágio cuja participação societária que lhe deu origem foi cancelada por cisão da empresa.

Tal como defende o recorrente que o ágio deve seguir o investimento que lhe deu ensejo, no presente caso, o ágio relativo à aquisição da TULIPA deve seguir tal empresa. Portanto, tendo 50% de seu patrimônio sido extinto e vertido para outra empresa, o ágio relativo a essa aquisição deixou de existir, pois essa parcela do patrimônio deixou de ser da TULIPA.

Ademais, um outro aspecto que deixa o registro adotado pelo contribuinte ainda mais confuso, é o fato de a CANNES, mesmo tendo mantido o registro do investimento que detinha sobre a TULIPA com o respectivo ágio, ter também registrado o investimento sobre a SAINT TROPEZ. Ou seja, com a cisão parcial da TULIPA, a CANNES registrou em duplicidade o mesmo investimento, e manteve o ágio com relação ao investimento que fora extinto.

Mas, o que teria levado a CANNES a manter o registro do ágio reativo à aquisição da TULIPA? Por que ela não transformou esse ágio referente a TULIPA em ágio referente a SAINT TROPEZ?

Porque, quando do registro contábil do investimento na SAINT TROPEZ, a CANNES apurou deságio. Com efeito, tal como ressaltado anteriormente, o patrimônio da TULIPA fora vertida a SAINT TROPEZ pelo seu valor de patrimônio líquido (R\$ 1.035.438.783,44). Contudo, esse montante era superior ao valor das quotas da SAINT TROPEZ registradas pela CANNES (R\$ 821.000.583,00). Dessa forma, pelo MEP, a CANNES deveria ter registrado um deságio em face da aquisição das quotas da SAINT TROPEZ no valor de R\$ 214.438.200,44.

Destarte, demonstra-se que, além da alegada transferência do ágio ser impossível em face dessa "mais valia" ter sido extinta junto com o cancelamento do

investimento que lhe deu origem, o ágio registrado pela CANNES em face da cisão parcial da TULIPA deveria ser, na verdade, um deságio. Portanto, se houve alguma transferência até o CREDICARD, não foi de um ágio para ser deduzido, mas sim de um deságio para ser tributado.

Diferente seria se, com a cisão parcial da TULIPA, a CANNES tivesse cancelado por completo o investimento que detinha nessa empresa, e registrado a participação societária da SAINT TROPEZ pelo seu valor de mercado pautado em novo laudo. Caso a CANNES tivesse assim procedido, ela teria segregado o custo de aquisição de 100% das quotas da SAINT TROPEZ no valor de patrimônio líquido dessa empresa e em um novo ágio. Diante dessa hipótese, não se estaria discutindo a impossibilidade de transferência do ágio em face da sua extinção junto com o investimento que lhe deu origem, mas sim a possibilidade, propriamente dita, da "mais valia" ser transferida.

Por fim, destaca-se que eventual alegação de que o ágio pago se refere ao CREDICARD, e não a TULIPA, não é hábil a justificar a manutenção do registro dessa "mais valia" após a cisão parcial da TULIPA. Com efeito, como já explicado no item anterior, a CANNES em nenhum momento adquiriu diretamente qualquer participação societária do CREDICARD. Portanto, não haveria como a CANNES registrar um ágio relativo ao CREDICARD em face da aquisição da TULIPA, e mantê-lo após a extinção dessa última empresa. Contabilmente, isso também seria impossível.

Sendo assim, em face do exposto, mostra-se a indedutibilidade do ágio absorvido pelo CREDICARD quando da incorporação da NICE uma vez que essa "mais valia" fora extinta quando da cisão parcial da TULIPA. Por certo, não havendo como a CANNES ter mantido o registro do referido ágio após a cisão da TULIPA, a "mais valia" não poderia ter sido transferida até o CREDICARD".

Em relação à dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, outra não sorte não merece a irrisignação da Recorrente.

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º,

Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim, determina o artigo 299/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que o dispêndio que violam as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Ainda que se considere que as despesas em questão, no presente caso, tenham natureza não operacional, cabe lembrar que, o que os torna indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido de forma equivocada não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social,

como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria”.

Pelas razões aduzidas, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nesta parte (dedução do ágio das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL).

DA MULTA POR SUCESSÃO

Em longa exposição, o recorrente pondera ser impossível impor à sucessora as multas exigidas nos autos de infração aqui apreciados, visto que não ter sido ela que cometeu “o suposto ato infracional (...) mas sua sucedida por incorporação (Banco Citicard)”. (RV – fls. 2653).

Indo mais além, reclama que a decisão recorrida interpretou equivocadamente a legislação tributária de regência, que o artigo 132 do CTN literalmente dispõe que a sucessora responde tão somente pelos tributos devidos até a sucessão, aí não se incluindo as multas, que deve ser averiguado o momento em que tal penalidade foi constituída, que “a deliberação sobre a incorporação do Banco Citicard ocorreu em 31/08/2014, enquanto que as multas de ofício e isoladas foram lançadas em 22/12/2014 (...), portanto, não há que se manter a cobrança das multas punitivas em razão de não ser cabível tal penalidade à sucessora por incorporação”. (RV- fls. 2656).

Não coaduno com o pensamento do recorrente.

É verdade que o tema, controvertido na essência, foi gerador de muitas discussões, especialmente se o artigo 132, com sua interpretação literal de que a responsabilidade do sucessor atingiria apenas os tributos (e não as penas) se sobreporia aos ditames do artigo 129, ambos do CTN, que, ao revés do dispositivo anteriormente citado, faz referência a “créditos tributários”, conceituação que, por força do artigo 113, abrange tributos e penalidades pecuniárias, estes dois artigos finais utilizados pela DRJ para afastar os argumentos da então impugnante.

A respeito:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

O assunto, como dito, objeto de várias discussões, não passou despercebido a Edmar Oliveira Andrade Filho⁴:

“O art. 129 do CTN, ao contrário dos arts. 132 e 133, faz expressa referência aos “créditos tributários” que, por força do art. 113 do mesmo diploma normativo, abrangem o montante dos tributos devidos e das penalidades pecuniárias”

E prossegue citando excerto do voto do Ministro Cordeiro Guerra, então no STF, quando julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.613-SP:

“Na expressão “créditos tributários” a meu ver, se incluem das multas sob pena de fraudar-se o direito do fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei”.

Pois bem, se a matéria comportava debates, no âmbito deste Colegiado encontra-se consolidada em face do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 923.012/MG, no rito dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC de 1973 (artigo 1036 – NCPC), que dirimiu de forma definitiva a questão.

Neste patamar, consoante expressa disposição do art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do Regimento Interno do CARF, a adoção da mesma tese pelos julgadores do Colegiado é compulsória, não comportando tergiversações.

Por bem elucidar o tema (destaques acrescentados):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. [...]

*1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, **acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.***

(Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA,

⁴ Imposto de Renda das Empresas – 10ª Edição – Atlas – 2013 - SP – fls. 930

SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". **Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada.** (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012/MG, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 09 de junho de 2010).

De se notar que a ementa do aresto claramente proclama que “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, **acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu FATO GERADOR TENHA OCORRIDO ATÉ A DATA DA SUCESSÃO**”, o que põe por terra o argumento do recorrente de que, como o auto de infração (lançamento) foi cientificado em 23/12/2014 e a incorporação do Banco Citicard ocorreu em 31/08/2014, não haveria possibilidade de se imputar as penalidades.

Ocorre que, diferentemente do pensamento do recorrente e a teor do Acórdão reproduzido, o que é relevante é a **data do fato gerador** e não a data da constituição do crédito (que pode até não ocorrer, por lapso do Poder Tributante).

Aliás, como fica extraordinariamente claro no final do voto condutor do aresto reproduzido:

*“Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, **mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do rtigo 129 do CTN**”.*

Na mesma linha o REsp STJ nº 959.389:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. **A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituído posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.**

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (destaques acrescidos).

Diga-se, a responsabilização do sucessor pode ser impingida mesmo após a incorporação, relativamente aos fatos geradores surgidos até a data da sucessão, ainda que formalizado o lançamento posteriormente.

Ainda compulsando o REsp nº 923.012/MG, em sede de embargos, lê-se:

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/32) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, **que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.**

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de

constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa. (negritos acrescidos).

E, por resumir todo o exposto, observe-se o teor do “Informativo nº 0438”, emitido pelo STJ (período de 7 a 11 de junho de 2010), em reprodução autêntica extraída do site do Tribunal, com destaques deste Relator:

<p><u>Informativo nº 0438</u> <u>Período: 7 a 11 de junho de 2010.</u> PRIMEIRA SEÇÃO</p>
<p>REPETITIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE.</p>
<p>A Seção, ao julgar recurso submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Res. n. 8/2008-STJ, reiterou que a responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pela empresa sucedida, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pela empresa sucessora, <u>desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão</u>. Assim, quanto à multa aplicada à empresa incorporada sucedida, procede a cobrança; pois, segundo dispõe o art. 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. Isso porque a responsabilidade da sucessora abrange, nos termos do art. 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição o ou constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data, que é o caso dos autos. Por outro lado, como ficou consignada, nas instâncias ordinárias, a ausência de comprovação da incondicionalidade dos descontos concedidos pela empresa recorrente, a questão não pode ser conhecida. Precedentes citados: REsp 1.111.156-SP, DJe 22/10/2009; REsp 1.085.071-SP, DJe 8/6/2009; REsp 959.389-RS, DJe 21/5/2009; AgRg no REsp 1056302-SC, DJe 13/5/2009; REsp 544.265-CE, DJ 21/2/2005; REsp 745.007-SP, DJ 27/6/2005, e REsp 3.097-RS, DJ 19/11/1990. <u>REsp 923.012-MG, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9/6/2010.</u></p>

Em suma, a responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

Inequivocamente, tributo e multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal, fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

O que importa é a identificação do **momento da ocorrência do fato gerador**, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo irrelevante, como assentado no aresto citado (Recurso Especial nº 923.012-MG) julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, a data da realização do lançamento, entendimento este que deve ser reproduzido neste Conselho por força do art. 62- A do seu Regimento Interno.

Com essas observações, afastam-se os argumentos do recorrente a respeito de não se estar diante de “mesmo grupo econômico” à data da ocorrência dos fatos geradores, o que implicaria em atrair a Súmula CARF nº 47, levando à impossibilidade de se aplicar as multas, justamente porque, a teor da decisão exarada pelo STJ, não se pode afastar penalidades em razão de sucessão empresarial.

Por estes motivos, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário neste aspecto.

DAS MULTAS ISOLADAS

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Em seu recurso, o recorrente prega ser indevida tal exigência, não só pelos aspectos de sucessão (já tratados atrás), como pela concomitância com a multa de ofício.

De fato, ao longo de anos muito se discutiu acerca desta imputação nas diversas Turmas do Colegiado.

De minha parte, com relação às ditas “multas isoladas”, sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício proporcional e juros, pois a determinação legal de imposição da multa de ofício, aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, apontada pelo recorrente.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, não haveria nada que pudesse impedir a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Com relação à divergência jurisprudencial citada pelo recorrente, ela poderia ter alguma razão de ser enquanto vigente a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, entendendo alguns que a norma legal estabelecerá uma norma de imposição

tributária, quando, na verdade, o não recolhimento das estimativas impunha a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação, todavia, não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal:***

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES que de forma precisa analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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”.

Ainda acerca da concomitância na aplicação de multa de ofício e multa isolada, mesmo que abstraídas questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, o fato é que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Registre-se, por fim, ser inaplicável, no caso, a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Assim, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas de IRPJ e de CSLL aplicadas de janeiro de 2009 a maio de 2011, pelo que NEGO PROVIMENTO ao recurso do recorrente.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Rebela-se ainda o recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento por entendê-la ilegal.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizer do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a **obrigação tributária principal** surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, *se a lei não dispuser de modo diverso* (art. 161, § 1º, do CTN):

*“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os **tributos e contribuições sociais** não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art.

91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...).”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

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

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

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

*§ 3º Sobre os **débitos** a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, neste item, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

A matéria foi sucintamente delineada pela DRJ, posição com a qual concordo e que adoto como razões de decidir, tendo em vista a manutenção integral da decisão recorrida:

“Defende ainda a impugnante “ausência de compensação indevida de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL”, na medida em que as alegadas compensações indevidas são mero reflexo das autuações fiscais procedidas, as quais, por todas as razões expostas ao longo da presente Impugnação, devem ser canceladas.

Como bem explicou a impugnante, a apuração de compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL foi decorrente das infrações fiscais apuradas pela fiscalização que em sua maior parte estão sendo mantidas neste julgamento e que, portanto, não alteram a constatação da autoridade fiscal quanto à infração em apreço.

Desta forma, deve permanecer incólume a autuação quanto à compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL (Saldo insuficiente) e compensação indevida de prejuízo fiscal (Saldo insuficiente)”.

Desta forma, mantenho a decisão recorrida e NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Processo nº 16327.721329/2014-79
Acórdão n.º **1402-002.455**

S1-C4T2
Fl. 2.830

Concluindo, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário e ao recurso de ofício, mantendo integralmente a decisão recorrida, com os ajustes efetuados no final do Acórdão da DRJ (fls. 2488/2489).

É como voto.

Brasília (DF), em 11 de abril de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone