



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

Processo nº 16327.721552/2013-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.430 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ - Amortização de Ágio
Recorrente WESTERN ASSET MANAGEMENT COMPANY DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROCESSOS VINCULADOS. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE.

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

REGISTRO DO ÁGIO. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA

O registro do ágio na contabilidade não é fato gerador de obrigação tributária e, menos ainda, termo inicial do prazo decadencial. O que é homologado pelo Fisco é a apuração da base de cálculo que somente é afetada após o início da amortização do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO.

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVA MENSAL. CABIMENTO.

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

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. APLICABILIDADE.

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de recurso voluntário contra acórdão de impugnação que julgou procedente os autos de infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 9.235.829,26 e de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 5.555.897,55, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora. A fiscalização apurou que a contribuinte efetuou amortização indevida de ágio, nos termos do inciso II, do art. 386 do RIR/99, visto que o fundamento econômico do ágio foi o fundo de comércio, tendo sido apuradas as seguintes infrações no auto de IRPJ: (i) Ajustes do Lucro Líquido do Exercício - Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real; (ii) Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real - Exclusões Indevidas; (iii) Saldo Insuficiente - Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral e (iv) Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento do IRPJ Sobre Base de Cálculo Estimada; bem assim, as seguintes infrações no auto de CSLL: (i) Falta/Insuficiência de Adições à Base de Cálculo Ajustada da CSLL - Provisões Não Dedutíveis; (ii) Exclusões Indevidas da Base de Cálculo Ajustada da CSLL - Exclusões Indevidas; (iii) Saldo Insuficiente - Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral e (iv) Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento da Contribuição Social Sobre a Base Estimada.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Trata-se de impugnação apresentada contra os lançamentos que formalizaram a exigência de IRPJ e CSLL no montante de R\$ 37.494.005,37, compreendendo, além dos tributos, multa vinculada, multa isolada e juros de mora, tendo por fundamento legal o art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 2.463 a 2.485 e 2.486 a 2.504.

Os lançamentos foram motivados pelas seguintes infrações: 1) falta de adição à base de cálculo de despesa indedutível na apuração do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL; 2) exclusões indevidas das bases cálculo daqueles tributos; 3) compensação indevida de prejuízos fiscais; e 4) falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL calculados sobre base estimada mensal.

As infrações estão descritas de forma detalhada no Termo de Verificação de Fiscal (fls. 2.505 a 2.530), que pode ser assim resumido:

O escopo do procedimento fiscal era analisar as despesas com amortização de ágio, que, a juízo da Fiscalização, eram indedutíveis em razão do fundamento econômico, que consistia no fundo de comércio e intangíveis.

No processo administrativo nº 16327.000992/2010-11, apurou-se, na composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos de 2006 e 2007, a existência de despesas indedutíveis referentes à amortização de ágio, o que rendeu ensejo a lançamento de ofício. Idêntica infração foi constatada nos anos de 2008 a 2010, mercê da reiteração da conduta pela fiscalizada ao longo desses anos.

A autoridade fiscal relatou que, em 23 de junho de 2005, os grupos Citibank e Legg Mason celebraram contrato, pelo qual o primeiro cederia a gestão de recursos de terceiros ("asset management").

No bojo dessa operação, o grupo Citibank constituiu duas sociedades empresárias, para as quais transferiu a atividade de gestão de recursos de terceiros. Assim, para a O.C.F.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda., depois denominada **Citifundos Asset Management Ltda.**, transferiu a "bandeira de renda variável"; enquanto para a L.M.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda., depois denominada **Citiportfolio Asset Management Ltda.**, a "bandeira de renda fixa".

As duas entidades empresariais foram constituídas em 25 de maio de 2005, cada uma com capital social de R\$ 500,00. Até a data da transferência dos ativos e passivos referentes à atividade de gestão de recursos de terceiros, nenhuma delas havia operado.

Paralelamente, o grupo Legg Mason, que não tinha negócios no Brasil, adquiriu, em 30 de setembro de 2005, duas holdings: V.H.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda., depois denominada **Legg Mason Participações Ltda.**, e P.D.R.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda., depois denominada **Western Asset Participações Ltda.**

Em 28 de novembro de 2005, as holdings sofreram aumento de capital social, mediante aporte de recursos oriundos do grupo Legg Mason.

Em 1º de dezembro de 2005, deu-se a aquisição das cotas do capital da **Citifundos Asset Management** (bandeira de renda variável) pela **Legg Mason Participações Ltda.**, que pagou ao Citibank S.A. a quantia de R\$ 155.394.956,57, contabilizando um ágio de R\$ 154.816.956,57.

Conforme laudo de avaliação de Ernst & Young, em 1º de dezembro de 2005, o patrimônio líquido da **Legg Mason Participações Ltda.** era de R\$ 155.397.706,13, assim constituído: ativo permanente investimento R\$ 578.000,00; ágio R\$ 154.816.956,57.

Em 31 de dezembro de 2005, efetivou-se incorporação reversa, pela qual a controladora **Legg Mason Participações Ltda.** foi incorporada pela controlada, **Citifundos Asset Management**.

Procedimento semelhante envolveu a **Citiportfolio Asset Management** (bandeira de renda fixa) e a **Western Asset Participações Ltda.** Esta última pagou ao Citibank S.A. a importância de R\$ 41.407.638,13, tendo sido registrado um ágio de R\$ 39.629.638,13.

Consumada a aquisição, o patrimônio de **Western Asset Participações Ltda.**, em 1º de dezembro de 2005, era de R\$ 41.566.084,00, assim distribuído: ativo permanente investimento R\$ 1.778.000,00; ágio R\$ 39.629.638,13.

Também aqui se operou a incorporação da controladora pela controlada, a qual passou a ter como denominação **Western Asset Administradora de Recursos Ltda.**

Com as citadas incorporações, o ágio foi transferido para as incorporadoras, **Citifundos Asset Management Ltda.** e **Western Asset Administradora de Recursos Ltda.** (antes denominada Citiportfolio Asset Management).

Em 31 de maio de 2006, a **Western Asset Administradora de Recursos Ltda.** foi incorporada pela **Citifundos Asset Management Ltda.**, o que acarretou a transferência do ágio para a incorporadora. Em 14 de junho de 2006, foi alterada a razão social da **Citifundos Asset Management Ltda.** para **Wester Asset Management Co. Ltda.**

Em 27 de maio de 2008, a **Western Asset Management Co. Ltda.** foi transformada em distribuidora de títulos e valores mobiliários, passando a ostentar a seguinte denominação social **Western Asset Management DTVM**.

O ágio pago na aquisição dos investimentos registrou-se originalmente no ativo permanente; mas, após o processo de incorporação, foi transferido para o ativo diferido. A partir de 2006, a sociedade **Western Asset Management DTVM** vem amortizando o ágio à razão de 1/96 avos mensais, com fulcro o inciso II do art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR.

A contribuinte consignou, como fundamento econômico do ágio, o valor da rentabilidade com base em previsão de resultados futuros, respaldando-se em avaliação econômico-financeira, na qual se utilizou a metodologia do **fluxo de caixa para acionista descontado a valor presente**, projetando os resultados no período de dezembro de 2006 a dezembro de 2012. A Fiscalização, todavia, entendeu que o verdadeiro fundamento econômico não foi a expectativa de rentabilidade, mas o fundo de comércio.

Ponderou a autoridade lançadora que a realidade fática na qual se insere o empreendimento impossibilita qualquer previsão segura de resultados futuros, dada a ausência de histórico na área de gestão de recursos de terceiros. Dessa forma, descaracterizada a expectativa de rentabilidade como fundamento econômico do ágio, procedeu-se à glosa das respectivas quotas de amortização.

A Fiscalização considerou que o verdadeiro fundamento para o ágio foi o fundo de comércio relativo à atividade de **"asset management"**. A **carteira de recebíveis** foi o único ativo transferido, representando a clientela, que não é passível de existência autônoma, estando diretamente ligada ao conceito de fundo de comércio.

Ressaltou que, à luz do Direito Tributário, o conceito de estabelecimento comercial e o de fundo de comércio coincidem. São direitos passíveis de alienação autônoma.

Segundo a jurisprudência, o conceito de fundo de comércio engloba também a clientela. Conforme a doutrina, a clientela e o aviamento também estão ligados à noção de fundo de comércio. Para alguns doutrinadores a clientela é o próprio fundo de comércio; para outros, é um dos atributos do estabelecimento empresarial, sem existência autônoma.

Em 1º de dezembro de 2005, o grupo Citibank transferiu à **Citifundos** e à **Citiportfolio** o fundo de comércio relativo às atividades de gestão de recursos de terceiros. Na mesma data, a totalidade das cotas foi adquirida pelo grupo Legg Mason.

À **Citifundos** foram transferidos do ativo os seguintes elementos: disponibilidades (caixa); contas a receber (taxas de administração de fundos de investimentos); outros créditos (adiantamento de 13º e 14º salários); bens do ativo permanente (computadores, equipamentos, móveis, equipamentos de telefonia); veículos; diferido (software, benfeitorias em imóveis de terceiros). Relativamente ao passivo, foram transferidas outras obrigações (passivos trabalhistas a pagar); participações nos lucros e bônus.

À **Citiportfolio** foram transferidas as disponibilidades (caixa e bancos) e as contas a receber (taxa de administração de fundos de investimentos).

A carteira de recebíveis está diretamente vinculada ao fundo de comércio da atividade de gestão de recursos de terceiros, sendo deste indissociável. As empresas **Citifundos** e **Citiportfolio** nunca operaram de forma dissociada do fundo de comércio transferido pelo Citibank. Foi também transferida a quase totalidade dos empregados,

que continuaram a trabalhar no mesmo local, mesma atividade e com a mesma estrutura operacional.

Observou a autoridade lançadora que *"os fundos continuaram a ser distribuídos pelo Citibank, e as atividades permaneceram no mesmo local e com os mesmos elementos físicos, que foram decisivos na formação dessa clientela. Apesar da mudança de denominação dos fundos com a introdução do nome Legg Mason, a percepção dos clientes foi de que houve apenas uma troca de gestor das carteiras e fundos. O Citibank ainda operava diretamente junto ao público. Tudo continuava ali onde sempre esteve e onde a clientela estava habituada a transacionar.* (fl. 2.520)

A Fiscalização extraiu dos relatórios de avaliação econômico-financeira, elaborados em 28 de novembro de 2005, por Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda., a seguinte observação, que reforça a tese de que o ágio foi baseado no fundo de comércio:

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

"Assim, a análise do crescimento das receitas líquidas e patrimônio administrado pelos fundos foi baseada em dados do CAM do Grupo Citibank no período de 2002 a 2004." (fl. 2.520)

Como a lei só prevê a dedução do ágio fundado na expectativa de rentabilidade em exercícios subsequentes, a Fiscalização entendeu que deveria anular, para fins fiscais, a apropriação das quotas de amortização do ágio que, de alguma forma, interferiram na apuração do lucro tributável. A glosa se refletiu nos recolhimentos mensais por estimativa e na composição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

A contribuinte, não resignada, insurgiu-se contra o lançamento. A impugnação, vertida em sessenta e quatro laudas, contesta o entendimento da Fiscalização de que o ágio tem como origem o fundo de comércio, e não a expectativa de rentabilidade.

Disse a impugnante que a legislação em vigor prevê três fundamentos para o ágio, não estabelecendo a obrigatoriedade da existência de todos eles, mas apenas de um deles. Igualmente não fixou, para esses fundamentos, uma ordem lógica. A determinação do fundamento econômico para o ágio, em uma dada aquisição de bens, é critério de decisão único e exclusivo do adquirente, derivando tal prerrogativa da liberdade negocial e da livre iniciativa. Portanto, não caberia ao Fisco estabelecer o fundamento que se presume suportar o preço pago, especialmente quando o contribuinte preenche todos os requisitos legais para comprovação de tal fundamento.

A impugnante baseou-se nas conclusões exaradas em laudos de avaliação que apontam a expectativa de rentabilidade como o fundamento do ágio.

A Fiscalização, embora afirmando que o fundamento do ágio fosse o fundo de comércio, não fez qualquer prova nesse sentido. Não demonstrou que o ágio englobaria algum valor correspondente ao fundo de comércio e tampouco qual seria a parcela desse montante que comporia o total do custo de aquisição. Ao contrário, a autoridade lançadora afirmou, de forma genérica, que o ágio estaria vinculado ao fundo de comércio, sem produzir qualquer prova para referendar a singela alegação.

Por outro lado, não teria sido posta em dúvida a validade do laudo de avaliação econômico-financeira. Não se comprovou, disse a impugnante, a inverdade do laudo apresentado, o qual é o documento exigido pela legislação tributária para comprovar o fundamento do ágio, na hipótese de expectativa de rentabilidade.

A impugnante menciona uma diferença conceitual entre fundo de comércio e sociedade empresária. Disse que o Código Civil de 2002 emprega as expressões estabelecimento empresarial e fundo de comércio como sinônimos. Essa figura não pode ser confundida com o patrimônio da sociedade. O estabelecimento ou fundo de comércio é o meio para a consecução de um fim, que é a realização da atividade empresarial. Daí se infere que o fundo de comércio é parte integrante da própria sociedade empresária.

Analizando os conceitos de fundo de comércio e de sociedade empresária, percebe-se a distinção entre ambos. O fundo de comércio compreende um conjunto de bens cuja função é tornar possível a atividade empresária. A sociedade empresária é algo mais amplo do que o fundo de comércio. É a conjugação de esforços de duas ou mais pessoas, que unem capital e trabalho com o objetivo de obter lucro. Nesse sentido, fundo de comércio nada mais é do que o meio para a obtenção daquele propósito, é o conjunto de elementos de que se utiliza a empresa para obter os resultados da respectiva atividade.

O estabelecimento empresarial não pode ser confundido com a sociedade empresária (sujeito de direito), nem com a empresa (atividade econômica). Empresa é a atividade econômica desenvolvida no estabelecimento, não se confundindo com o complexo de bens nele reunidos. Assim, o fundo de comércio faria parte de um todo que é a sociedade empresária.

Analizando as operações realizadas pela impugnante, verifica-se que os valores pagos pela aquisição das sociedades Citifundos e Citiportfolio não dizem respeito apenas ao fundo de comércio, como equivocadamente afirmou a autoridade fiscal, mas sim à precificação atribuída às sociedades empresárias gestoras das carteiras de investimento. O ágio tem sua origem na aquisição das sociedades empresárias. O preço pago diz respeito às sociedades como um todo, e não somente aos respectivos fundos de comércio, não sendo possível segregar ou identificar o montante relativo especificamente ao fundo de comércio nessas aquisições.

Frisou a impugnante que não há qualquer discussão, no presente processo, acerca da invalidade das operações realizadas. Nelas o que se fez foi apurar o valor de expectativa de rentabilidade, em exercícios futuros, dos investimentos feitos, sendo impossível ou inviável segregar ou identificar quanto dessa expectativa era ligada ao fundo de comércio ou a qualquer outro elemento patrimonial, já que estavam sendo valoradas e adquiridas as sociedades empresárias como um todo.

A impugnante sustentou que toda aquisição de empresa ou de fundo de comércio, com ágio, tem por suporte a expectativa de rentabilidade, que é a forma de valoração dos elementos do ativo. Assim, não há como existir expectativa de rentabilidade futura de algo que não seja o conjunto de bens de uma empresa ou que não seja a própria empresa.

O motivo determinante que leva o comprador a pagar ágio é o reconhecimento de que os bens do ativo da empresa investida estão subavaliados. O ágio respaldado no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, busca apenas representar situações que não estão adequadamente refletidas na contabilidade da investida, tais como, nome comercial, marcas de indústria e comércio, lista de clientes, know-how, expressão ou sinal de propaganda, entre outras.

A carteira de recebíveis faz parte do fundo de comércio, mas o fato de este ativo ter sido, também, adquirido, não implica inexoravelmente a conclusão de que o ágio ora

em exame esteja amparado no fundo de comércio. (fl 2.571) Afirma a impugnante que seria imprescindível identificar os ativos que compõem o fundo de comércio e, ainda, evidenciar que o ágio apurado nas operações societárias aqui examinadas decorreu de um sobrevalor desses ativos.

A par dessa argumentação, a impugnante pontuou que a glosa não se sustenta também quando o ágio é analisado pelo enfoque contábil. Nessa perspectiva, nota-se que o termo fundo de comércio é empregado em sentido distinto daquele conferido pela doutrina comercial.

Fundo de comércio, segundo do Direito Comercial, compreende todos os bens destinados à consecução dos objetivos da sociedade empresária. Na perspectiva contábil, porém, consiste em todos os bens passíveis de individualização, ou seja, de reconhecimento e mensuração. Assim, para justificar o sobrevalor do fundo de comércio da investida, cumpre identificar e mensurar, por meio de laudo, cada um dos bens que compõem o fundo de comércio.

Nesse ponto, a impugnante sugere retomar o conceito de que a expectativa de rentabilidade pode servir à valoração da sociedade empresária como um todo. Por conseguinte, a análise pode incluir elementos que não constituam ou integrem o fundo de comércio no sentido dado pelo legislador, o que implica dizer que o inciso II, do §2º, do art. 385 do RIR, serviria também ao registro de expectativa de rentabilidade vinculada a elementos que, integrando o fundo de comércio, não puderem ser identificados, nem individualizados.

A Fiscalização pretendeu conferir à expressão fundo de comércio, prevista no inciso III, do artigo citado, o sentido que lhe dá a doutrina comercial, daí concluindo que todos os bens, individualizáveis ou não, compõem o fundo de comércio, o qual seria, em última análise, a justificativa do ágio gerado na operação em exame.

A autoridade lançadora adotou o enfoque contábil para atribuir a fundamentação econômica ao ágio; mas, ao mesmo tempo, se valeu do conceito jurídico de fundo de comércio, o que acarreta impossibilidade de aplicar-se o dispositivo legal.

Disse a impugnante que a Fiscalização não se preocupou em identificar, nem mensurar os elementos que compõem o fundo de comércio das sociedades adquiridas. Cingiu-se a fazer referências genéricas a elementos componentes do fundo de comércio, sem verificar, no entanto, se tais elementos poderiam ser mensurados.

Especificamente quanto à clientela, alegou que as operações de aquisição em análise tiveram por objeto fundos de investimentos. Ocorre que, embora tenha havido a *"transferência"* dos recursos desses fundos à gestão dos adquirentes, isso não implica necessariamente a *"transferência"* dos quotistas desses fundos, ou seja, da suposta clientela. Isso porque os quotistas podem deliberar pela troca do gestor e administrador do fundo. Não há garantias da vinculação da *"clientela"*, de forma a possibilitar a mensuração dessa *"clientela"* segregada dos demais elementos componentes do patrimônio das sociedades empresárias adquiridas.

Se a Fiscalização tivesse adotado corretamente o critério contábil na definição do fundamento econômico do ágio, promovendo a individualização dos elementos do ativo, teria percebido que a clientela não poderia integrar essa gama de ativos individualizáveis, capazes de servir ao fundamento econômico do ágio de forma isolada.

Nos registros fiscais e contábeis da impugnante, o ágio foi baseado na expectativa de rentabilidade, considerando a sociedade empresária adquirida como um todo. Não se

mensurou a expectativa de rentabilidade tendo em vista cada um dos bens que formam o fundo de comércio, para assim atribuir-lhes valor individual.

A Fiscalização, diferentemente, adotou o enfoque contábil para identificar o fundamento econômico do ágio, mas partiu de uma premissa equivocada, quanto ao sentido da expressão fundo de comércio, desvirtuando a intenção do legislador.

Segundo a ciência contábil, a expressão fundo de comércio se refere única e exclusivamente ao intangível não identificado especificamente, sem vida própria, sem chance de negociação individualizada, normalmente fruto de "sinergia entre outros ativos" e outros fatores. Esse é também o significado conferido pela doutrina contábil ao ágio gerado por expectativa de rentabilidade futura.

Logo, sob o ponto de vista contábil, teria se equivocado o legislador ao enumerar o fundo de comércio e a expectativa de rentabilidade como fundamentos distintos para o ágio; pois, ao fazê-lo, estaria se reportando ao mesmo instituto contábil duas vezes. Tal conclusão evidencia que o artigo 385 do RIR não pode ser analisado sob o enfoque contábil.

Assim sendo, fica claro que, também sob o ponto de vista da doutrina contábil, não assiste razão à Fiscalização, já que, ao pretender enquadrar o ágio como decorrente do fundo de comércio, estaria admitindo também que o ágio decorre de expectativa de rentabilidade futura, que são expressões sinônimas para o direito contábil.

Especificamente quanto à CSLL, alegou inexistir previsão legal para adição à base de cálculo das despesas com amortização de ágio, consideradas indedutíveis pela autoridade lançadora.

Contestou, por outro lado, a glosa de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, tendo em vista a regularidade da exclusão das quotas de amortização de ágio, pelos fundamentos já expostos.

No que concerne à penalidade, sustentou ser descabida a exigência de multa isolada depois de encerrado o ano base. Suscitou ainda a impossibilidade de cumulação de multa isolada com multa vinculada (ou de ofício). Por fim, afirmou ser ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa.

Com esses fundamentos, pugnou pela improcedência dos autos de infração.

È o que basta relatar."

Em julgamento realizado em 29 de abril de 2014, a 2ª Turma da DRJ/CGE prolatou o acórdão nº 04-35.383, que considerou a impugnação improcedente e foi assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO.

Provado nos autos que o fundamento econômico do ágio na aquisição do investimento em controlada não foi a rentabilidade futura, torna-se incabível a dedução da despesa de amortização desse ágio.

ESTIMATIVA MENSAL. ANTECIPAÇÃO. COBRANÇA DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-BASE. IMPOSSIBILIDADE. MULTA ISOLADA.

Os valores apurados por estimativa mensal, tendo caráter de antecipação do devido no ano-base, não podem ser exigidos depois de findo o respectivo período anual, cabendo na hipótese de falta ou de insuficiência de pagamento a imposição de multa isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CUMULAÇÃO. VALIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao IRPJ, quando ambos recaírem sobre a situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Devidamente cientificado em 08/05/2014 (fls. 2.732), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 06/06/2014 (fls. 2.736), o recurso voluntário de fls. 2.737 a 2.812 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) Preliminarmente, requer o cancelamento das autuações, em virtude da decorrência do prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio (01/12/2005) e a ciência dos autos de infração (10/12/2013);

(ii) Sustenta que o fundamento econômico do ágio é critério de decisão único e exclusivo do adquirente, que não pode ser oposto pela fiscalização;

(iii) Questiona a afirmação do acórdão recorrido de que a liberdade para determinação do fundamento econômico do ágio não existe e defende que o Fisco não pode estabelecer o fundamento que presume suportar o preço pago em determinada aquisição, especialmente quando o contribuinte preenche todos os requisitos legais para a comprovação de tal fundamento;

(iv) O ágio registrado tem fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros das empresas adquiridas e, em conformidade com o § 3º do art. 385 do RIR/99, foram apresentados os laudos de avaliação que comprovaram o fundamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura

(v) Apesar de terem sido cumpridos todos os requisitos legais para a dedução da despesa com amortização do ágio, a DRJ, de forma absolutamente contraditória, ratificou o

equivocado entendimento da fiscalização de que o fundamento do ágio teria origem no fundo de comércio. A fiscalização fez tal afirmação, com base em presunções e de forma genérica, sem produzir qualquer prova para referendar tal alegação e sem questionar a validade dos laudos de elaborados por empresa de avaliação especializada;

(vi) Nem a fiscalização e muito menos a DRJ desconstituíram a prova apresentada pela recorrente (laudo de avaliação, que possui presunção de veracidade), para fundamentar a glosa da despesa realizada, o que seria imprescindível para a validade e lisura dos lançamentos ora combatidos;

(vii) Discorre sobre a diferenciação entre fundo de comércio e sociedade empresária e conclui que o fundo de comércio é o meio para a consecução de um fim, que é a realização da atividade empresária, ou seja, o fundo de comércio é parte integrante da sociedade empresária, que representa algo maior;

(viii) Da análise das operações ocorridas, verifica-se que o valor pago pela aquisição das sociedades Citifundos e Citiportfólio não diz respeito somente ao fundo de comércio, como equivocadamente afirmaram a fiscalização e a DRJ, mas sim à precificação atribuída às sociedades empresárias gestoras das carteiras de investimento. Afirma que o que se adquiriu foram as sociedades empresárias, não sendo possível segregar ou identificar o valor pago pelo fundo de comércio nessas aquisições;

(ix) Discorre sobre as diferenças entre os fundamentos de ágio previstos nos incisos I a III do § 2º do art. 385 do RIR/99 e conclui que referido artigo separou os fundamentos do ágio em elementos do ativo da empresa adquirida (incisos I e III) e a forma de valoração desses ativos (inciso II). Para se justificar e conferir o devido tratamento ao ágio em determinada operação, ora pode ser importante analisar os ativos, ora o fundamento que justificou a valoração da aquisição;

(x) Afirma que para se desqualificar um ágio gerado como base em rentabilidade futura, sob o fundamento de que se trata de ágio fundamentado em fundo de comércio, deve a autoridade fiscal apresentar provas de que os laudos apresentados pela recorrente não validam uma rentabilidade futura, mas sim, como afirmado pela fiscalização, a precificação do fundo de comércio;

(xi) À aquisição com ágio respaldada na expectativa de rentabilidade futura há que se aplicar o tratamento previsto no inciso II, do § 2º do art. 385 do RIR/99, independentemente de qual o elemento sustente aquela expectativa, isto porque a rentabilidade futura nada mais é do que uma forma de mensurar o valor de um conjunto de bens da empresa ou da própria empresa;

(xii) O fato do fundo de comércio das empresas adquiridas ter sido negociado na reestruturação societária não resulta na imediata conclusão de que o ágio elaborado nestas operações decorreria de fundo de comércio, pois, como atestaram os laudos elaborados para a recorrente por empresas de auditoria independentes, os valores do ágio ora questionado teve em conta a avaliação de um desempenho futuro das empresas adquiridas como um todo;

(xiii) Contesta as afirmações da DRJ de que existiria um fundamento imediato e um mediato para o ágio, sendo relevante para fins de dedutibilidade o fundamento imediato, no caso, o fundo de comércio representado pela clientela. Repisa que o fundamento do ágio pago pelas empresas Citifundos e Citiportfólio foi a expectativa de rentabilidade futura, como comprovam, inclusive os laudos de avaliação elaborados pelos auditores independentes;

(xiv) Alega que o § 2º do art. 385 do RIR/99 não traz qualquer regra/ordem para determinação do fundamento do ágio, motivo pelo qual não poderia a fiscalização ou a DRJ, que exercem funções absolutamente vinculadas à lei vigente, criarem restrições que a legislação não prevê;

(xv) Defende que o fundamento do ágio deve espelhar tão somente o real motivo que levou ao pagamento daquele ágio nas situações analisadas, não sendo admitidas interpretações extensivas, não respaldadas na legislação tributária. Assim, qualquer que seja o fundamento do ágio, ele deve sempre espelhar o real motivo que o conduziu ao seu pagamento, competindo ao contribuinte guardar a documentação que dê suporte àquela fundamentação, nos termos do § 3º, do art. 385 do RIR/99;

(xvi) Aponta a fragilidade da linha argumentativa exposta pela fiscalização no TVF e pela DRJ no acórdão recorrido, ao pretenderem, com base em meras presunções, afirmar que a carteira de recebíveis seria o único objetivo das aquisições da Citifundos e da Citiportifólio, fato que demonstraria que o ágio pago teria por fundamento econômico o fundo de comércio. Para tanto, deveriam ter sido produzidas provas nesse sentido, segregados os ativos que se caracterizariam como fundo de comércio e evidenciado que o ágio apurado nas operações societárias decorreu de um sobrevalor destes ativos;

(xvii) Alega a recorrente que, ainda que se admita que a determinação da fundamentação econômica do ágio pressupõe a avaliação de cada um dos incisos do § 2º, do art. 385 do RIR/99, desprezando a motivação e fazendo prevalecer o enfoque contábil a respeito da fundamentação, como sustenta o artigo de Marco Aurélio Greco, citado pela fiscalização no TVF, fato é que isso somente poderia ser aplicado quando os elementos contemplados naqueles incisos pudessem ser individualizados, o que não foi demonstrado pela fiscalização;

(xviii) Alega que a fiscalização pretendeu adotar o enfoque contábil para atribuir a fundamentação econômica do ágio, mas ao mesmo tempo, adotou o conceito jurídico para o fundamento do fundo de comércio, ou seja, de que todos os bens que fizeram parte da aquisição, individualizáveis ou não, compõem o fundo de comércio, o que acarreta a impossibilidade de aplicação do dispositivo. Acrescenta que a fiscalização não se preocupou com a identificação e mensuração dos elementos que compõe o fundo de comércio da sociedade adquirida, quais sejam, os bens individualizáveis, para sustentar a interpretação do § 2º do art. 385 do RIR/99 sob a perspectiva da ciência contábil;

(xix) Defende que os laudos de avaliação apresentados durante a fiscalização não mensuraram, com base na expectativa de rentabilidade futura, cada um dos bens que formariam o fundo de comércio, atribuindo-lhes um valor de forma individualizada. Por este motivo, entende que a fiscalização não pode afirmar que todo o valor avaliado seria atribuível ao fundo de comércio, sem antes realizar essa análise acerca da identificação e mensuração (individualização) dos bens que compõem o fundo de comércio;

(xx) Argúi que para a ciência contábil a expressão "fundo de comércio" se refere única e exclusivamente ao intangível não identificado especificamente, sem vida própria, sem chance de negociação individualizada, normalmente fruto da sinergia entre ativos e outros fatores, ou seja, àquilo que vai além do valor de mercado dos ativos contabilizados. Entretanto, esse também é o significado conferido pela doutrina contábil ao ágio gerado por expectativa de rentabilidade futura, de forma que, também sob o ponto de vista da doutrina contábil, não assiste razão à fiscalização, já que ao pretender enquadrar o ágio como decorrente de fundo de comércio estaria igualmente admitindo que o mesmo decorre de expectativa de rentabilidade futura;

(xxi) Mesmo que seus argumentos não sejam acolhidos e seja reconhecida a indedutibilidade do ágio para apuração da base de cálculo do IRPJ, a recorrente alega inexistência de previsão legal para que seja adicionada a despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, visto que o legislador, ao fixar a base de cálculo da CSLL, enumerou no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, de forma taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis, sem, no entanto, elencar a adição relativa à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

(xxii) Opõe-se à cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, pois entende que a mesma é inaplicável após o encerramento do ano-base quando da lavratura do auto de infração, nos termos da jurisprudência firmada pelo CARF;

(xxiii) Contesta a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, visto que ambas incidem sobre os mesmos valores supostamente devidos de IRPJ e CSLL e transcreve jurisprudência do CARF nesse sentido. Caso seus argumentos não sejam aceitos, solicita o cancelamento das multas relativas às estimativas do mês de dezembro dos anos de 2009 e 2010, pois não há que se falar em recolhimento insuficiente de estimativa no mês de dezembro, em que se encerra a apuração do exercício;

(xxiv) Alega que a infração relativa à compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL não merece prosperar pois é mero reflexo das autuação fiscais procedidas, as quais devem ser canceladas por todos os motivos expostos ao longo do recurso;

(xxv) Ainda que se entenda pela manutenção das autuação, a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não pode ser exigida por absoluta ausência de previsão legal, isto porque multa não é tributo e só há previsão legal de incidência de juros Selic sobre tributos;

(xxvi) Requer o provimento do recurso voluntário para que seja integralmente reformado o acórdão recorrido, a fim de que sejam cancelados os autos de infração. Caso não seja cancelado integralmente, requer, subsidiariamente, o reconhecimento da impossibilidade de adição da despesa com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal, e o cancelamento dos juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, por inexistência de previsão legal.

Os autos foram encaminhados à PGFN para análise em 23/07/2014, tendo sido apresentadas, tempestivamente, em 22/08/2014, as contrarrazões ao recurso voluntário, em que se alega, resumidamente:

(i) O fato contábil-societário da aquisição do ágio, ocorrido em 2005, não constitui fato gerador de nenhuma obrigação tributária a reclamar para si a contagem do prazo decadencial previsto no CTN. Esse prazo não se conta a partir do pagamento da "mais valia" e do registro da rubrica que será utilizada no futuro como benefício fiscal, mas sim da sua efetiva utilização para redução dos tributos a serem recolhidos. Assim, não havendo fatos geradores tributários, não há que se falar em transcurso do prazo decadencial para lançamento;

(ii) Compulsando os autos vê-se, claramente, que a conclusão fiscal é o posicionamento mais correto, isto porque, o grupo Legg Mason não adquiriu do grupo Citibank duas empresas, mas sim um fundo de comércio, razão pela qual não há como o ágio ser dedutível nos termos da legislação aplicável;

(iii) O objeto do denominado "Contrato de Operações" firmado entre o CITIBANK e a LEGG MASON, em 23/06/2005, não era formado por uma, duas ou qualquer empresa do grupo CITIBANK, mas sim por uma atividade que era desenvolvida por esse grupo, ou seja, a o negócio de gestão de recursos de terceiros (renda fixa e renda variável), denominada de Citigroup Asset Management (CAM), e cujos ativos e passivos eram detidos pelas empresas Banco Citibank S/A e Citibank DTVM;

(iv) Não era interesse do grupo Legg Mason adquirir as empresas Citibank DTVM e o Banco Citibank, mas apenas o negócio de gestão de recursos de terceiros do grupo Citibank, o qual era formado por ativos permanentes, circulantes, passivos, mão-de-obra, clientela, marca, etc...;

(v) Em que pese o grupo Citibank ter transferido a atividade de gestão de ativos para duas novas empresas, e o contribuinte afirmar que o grupo Legg Mason adquiriu essas empresas, os fatos demonstram que, na realidade, houve a aquisição de um fundo de comércio, o qual foi definido pela própria recorrente como o conjunto de bens tangíveis e intangíveis relacionados a sua atividade de gestão de ativos;

(vi) Da leitura dos laudos vê-se de forma clara que eles não apuraram o valor das empresas Citifundos e Citiportifólio, mas sim o valor do negócio de gestão de ativos que antes pertenciam ao grupo Citibank;

(vii) Ao descreverem as empresas a serem avaliadas, os laudos destacam expressamente que o objeto de análise não seriam as empresas Citifundos e Citiportifólio, mas sim o negócio denominado CAM. Os laudos ressaltam que, ao contrário das empresas supostamente avaliadas, o CAM possui histórico, receitas, despesas, ativos e passivos, cujo estudo permite a apuração de resultados futuros;

(viii) Da forma como os laudos foram elaborados, vê-se que eles não avaliaram qualquer empresa, pelo contrário, ao descreverem as sociedades que iriam analisar, destacaram que estavam avaliando apenas uma atividade, a qual tivera sido recentemente dividida e transferida a essas empresas;

(ix) Ao contrário do que defende a recorrente, a conclusão sobre o real objeto de análise dos laudos não exige sua desconsideração, pois ela decorre da leitura dos próprios documentos, ou seja, são os próprios laudos que demonstram que, em que pese indicarem o valor de sociedades, na verdade avaliaram uma atividade;

(x) Os laudos também atestam que não houve a aquisição de duas empresas pelo grupo Legg Mason mas sim de um fundo de comércio. Os laudos não apuraram a rentabilidade futura das sociedades, mas sim os resultados futuros da atividade que estava sendo transferida;

(xi) Como confessadamente não era interesse do grupo Citibank transferir qualquer empresa, mas apenas um atividade específica, os ágios registrados sequer deveriam existir, pois de acordo com o art. 385 do RIR/99, o registro de um ágio decorre apenas da negociação de uma participação societária, ou seja, a transferência de um fundo de comércio por si só não permite o registro de uma "mais valia", haja vista que, não havendo participação societária, não há como aplicar o MEP;

(xii) O ágio amortizado pelo contribuinte não fora pago com base na rentabilidade das empresas Citifundos e Citiportifólio, mas sim no valor de mercado do fundo de comércio

transferido, o qual foi apurado com base na sua rentabilidade futura. E, portanto, tendo sido pago com base no valor do fundo de comércio, tal "mais valia" não é dedutível nos termos da Lei nº 9.532/1997;

(xiii) Ao invés de adquirir de forma direta a atividade de gestão de ativos de terceiros do grupo Citibank (ativo intangível), o grupo Legg Mason solicitou que tal atividade fosse primeiro transferida a duas empresas, as quais, ao serem valoradas por rentabilidade futura, permitiriam o surgimento de dois ágio passíveis de dedução. Todavia, não é possível alegar a validade de tal formalidade se os fatos e documentos demonstram que na realidade não houve a aquisição de duas sociedades, mas sim de um fundo de comércio;

(xiv) O fundamento econômico de um ágio não pode ser escolhido pelo contribuinte, mas sim decorre da realidade dos fatos. Se ocorre a aquisição de uma participação societária, é possível que essa operação dê ensejo a um ágio dedutível. Agora se houve a aquisição de um ativo intangível (fundo de comércio) sequer seria possível o registro de um ágio, quanto mais dedutível;

(xv) O contribuinte afirma que os laudos avaliaram as empresas como um todo, sendo que não fora analisado somente o fundo de comércio, mas sim outros elementos da sociedade, entretanto, faz tal afirmação de forma genérica e não a demonstra. Não comprova quais seriam os outros elementos das empresas Citifundos e Citiportifólio, além do negócio intitulado CAM e que afetaram suas avaliações;

(xvi) A fiscalização não teria que elaborar um novo laudo a fim de demonstrar o valor do fundo de comércio transferido porque os próprios laudos elaborados atestam que houve a negociação de um fundo de comércio;

(xvii) Caso os laudos trazidos pelo contribuinte efetivamente tivessem demonstrado a rentabilidade futura das empresas Citifundos e Citiportifólio não haveria o que discutir. Contudo, como tais documentos atestam a rentabilidade futura de um fundo de comércio, não há como aceitar que o ágio pago se enquadra no inciso II do parágrafo 2º do artigo 385 do RIR/99;

(xviii) Com relação à alegação da recorrente de que, caso seja mantida a glosa referente à amortização do ágio, não há previsão legal para a adição da correspondente despesa na base de cálculo da CSLL, afirma a PGFN que, ao contrário do que defende a recorrente a despesa com amortização de ágio, ainda que dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando;

(xix) Defende a aplicação da multa isolada ainda que ao final do período não exista tributo a recolher, isto porque, nos termos da alínea b, do inciso II, do art. 44, a multa será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL;

(xx) As multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, visto que a multa de ofício decorre da falta ou insuficiência de pagamento de tributo pelo contribuinte, já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa. Por outro lado, não incidem sobre a mesma base de cálculo pois a multa de ofício incide sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte e a multa isolada incide sobre os pagamentos mensais, relativos aos adiantamentos do tributo;

(xxi) A cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa por lançamento de ofício, está prevista nos art. 161 do CTN e nos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, não restando dúvida acerca da obrigatoriedade de atualização dos créditos tributários devidos pelos sujeitos passivos, entre eles a multa de lançamento de ofício;

(xxii) Face ao exposto, requer seja negado provimento *in totum* ao recurso voluntário, mantendo-se incólume o lançamento fiscal questionado.

O processo foi trazido a julgamento em 24/03/2015, tendo esta Turma proferido a Resolução nº 1301-000.275, por meio da qual o julgamento foi convertido em diligência, para que os autos retornassem à unidade de origem e aguardassem o trânsito em julgado do processo nº 16327.000992/2010-11, nos seguintes termos:

"Analisando os termos e circunstâncias próprias contidas nos presentes autos, antes mesmo de efetivamente analisar quaisquer termos do Recurso Voluntário interposto, relevante observar que trata o presente feito de **lançamento decorrente** de outro feito, verificando-se a sua integral prejudicialidade em face da apreciação dos termos dos autos do PAF n. 16327.000992/2010-11.

O referido feito, conforme identificado e apontado na presente sessão de julgamento, encontra-se, atualmente, sujeito à análise de recurso voluntário pela douta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Primeira Seção, sendo certo que, enquanto não definitivamente julgado, a decisão proferida por aquela Turma aqui não pode ainda ser aproveitada, sendo, no presente momento, prudente que a análise do presente feito seja então sobrestada, até que aquele julgado se apresente definitivo.

Em face dessas considerações, entenderam os componentes desta douta Turma Julgadora pela necessidade de devolução do presente feito aos respectivo órgão preparador, determinando que os autos sejam lá mantidos até que a decisão proferida nos autos do processo 16327.000992/2010-11 seja definitiva, quando, então, deverá ela ser devidamente reproduzida nestes autos, restituindo para a respectiva apreciação e julgamento.

Nesses termos, acolhendo o apontamento apresentado, encaminho o meu voto no sentido de CONVERTER O PRESENTE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que os presentes autos retornem à unidade local para que aguarde a decisão final no processo nº 16327.000992/2010-11, nos termos aqui especificamente apontados.

Assim, em virtude da constatação de que o presente processo tratava-se de lançamento decorrente daquele e por ter sido verificada sua prejudicialidade em face da apreciação dos termos do processo nº 16327.000992/2010-11, por meio do despacho de fls. 2.911 o processo foi remetido para a unidade de origem.

No julgamento realizado em 03/03/2015, pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária deste órgão, foi proferido o acórdão nº 1402-001.925, por meio do qual foi dado provimento ao recurso voluntário anexado aos autos do processo nº 16327.000992/2010-11. O referido acórdão foi assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

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

Recurso Voluntário"

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs, tempestivamente, embargos de declaração ao acórdão de recurso voluntário, os quais foram, em juízo de admissibilidade, parcialmente admitidos. Trazidos a julgamento, em 03/02/2016, os embargos foram rejeitados, conforme acórdão nº 1402-002.104, que considerou inexistente a omissão e a contrariedade apontadas pela PGFN. Cientificada do acórdão de embargos, em 30/03/2016, a PGFN fez constar no despacho de devolução dos autos que não iria interpor recurso:

"A UNIÃO (Fazenda Nacional), pela procuradora infra-assinada, vem, mediante a presente, comunicar a sua ciência do Acórdão nº 111402-002.104, proferido nos autos em epígrafe, e efetuar a devolução dos mesmos, sem recurso."

Assim, diante da ausência de interposição de recurso especial pela PGFN e o consequente encerramento da discussão na esfera administrativa, a recorrente peticionou, em 16/05/2016 (fls. 2.913 a 2.915), requerendo a remessa dos autos ao CARF para reprodução no presente processo do entendimento definitivo consignado no processo administrativo nº 16327.000992/2010-11.

Após a juntada ao presente processo do acórdão de recurso voluntário nº 1402-001.925 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária (fls. 2.965 a 2.986), de 03/03/2015, e do acórdão de embargos de declaração nº 1402-002.104 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária (fls. 2.987 a 2.990), os autos foram devolvidos ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

PRELIMINARES

Em petição protocolada em 16/05/2016 e também em sede de memoriais, a recorrente requer a aplicação do precedente da primeira autuação, relativa aos anos-calendário de 2006 e 2007, formalizada no processo administrativo nº 16327.000992/2010-11, que se encerrou de forma definitiva e a ela favorável.

De acordo com o art. 6º do Anexo II, da Portaria nº 343/2015 (RICARF), os processos administrativos fiscais podem estar vinculados por conexão, decorrência ou reflexo.

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

O auto de infração objeto do presente processo é vinculado ao auto de infração constante do processo administrativo fiscal nº 16327.000992/2010-11, pois ambos os processos tratam de exigência de crédito tributário fundamentado em fato idêntico. Veja o que consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 2.505 a 2.530 do presente processo:

"O procedimento fiscal em epígrafe teve como escopo analisar despesas de amortização de ágio, por se tratarem de despesas não sujeitas à amortização, nos termos do inciso II do artigo 386 do RIR/99, visto o fundamento econômico do ágio, ser o fundo de comércio e intangíveis.

No Processo Administrativo Fiscal nº 16327.000992/2010-11 foram apuradas despesas indedutíveis relativas à amortização de ágio para os anos-calendário 2006 e 2007 na empresa acima identificada.

Foi verificado, para os anos de 2008 a 2010, que o contribuinte continua a deduzir este ágio no lucro real e na base de cálculo da CSLL, desta forma procederemos à glosa destas deduções com base nos mesmos fundamentos legais utilizados no procedimento que foi realizado para os anos de 2006 e 2007.

Como forma de economia processual, e para celeridade do procedimento fiscal levado a efeito no contribuinte, esta fiscalização se valerá de alguns documentos apresentados pela própria empresa no procedimento fiscal -MPF 08.1.66.00-2009-000929, que culminou no processo administrativo fiscal 16327.000992/2010-11, uma vez que esta fiscalização é uma extensão dos anos subseqüentes daquele procedimento, e dado ser a fundamentação legal para a não dedutibilidade do ágio a mesma do procedimento adotado no processo 16327.000992/2010-11. A documentação trazida a este processo, proveniente do processo 16327.000992/2010-11 está anexada na pasta documentos probatórios - outros-(descrição do arquivo).

Verifica-se portanto, que os lançamentos constantes de ambos os processos foram fundamentados na amortização indevida de ágio, nos termos do art. 386, inciso II do RIR/99, visto ser o fundamento econômico do ágio o fundo de comércio e intangíveis. No processo nº 16327.000992/2010-11 foram apuradas as infrações relativas aos fatos geradores ocorridos no anos-calendário de 2006 e 2007 e no presente processo as infrações relativas aos fatos geradores dos anos de 2008, 2009 e 2010.

O fato jurídico tributável objeto da presente lide foi apreciado em 1ª e 2ª instâncias administrativas, em razão da impugnação e recurso voluntário apresentados, bem assim, dos embargos opostos pela PGFN, nos autos do processo 16327.000992/2010-11. Em virtude da falta de apresentação de recurso especial pela PGFN, a decisão proferida no acórdão de recurso voluntário nº 1402-001.925 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 03/03/2015, tornou-se definitiva administrativamente.

A Lei nº 9.784/99, ao regular os processos administrativos em geral, dispôs no art. 69, que seus preceitos aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos específicos, caso do processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto nº 70.235/72. Consta do art. 2º da referida lei, que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da segurança jurídica e da eficiência:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Assim, em obediência ao princípio da segurança jurídica e da economia processual, o qual reflete-se administrativamente no princípio da eficiência, entendo que a decisão administrativa definitiva, relativa ao processo nº 16327.000992/2010-11, deve ser considerada e adotada no presente processo vinculado. Aliás, foi este também o entendimento desta Turma Julgadora, porém com composição diversa, que no julgamento realizado em 25/03/2015, converteu-o em diligência para que os autos retornassem à unidade local até a decisão final no processo nº 16327.000992/2010-11:

"Analisando os termos e circunstâncias próprias contidas nos presentes autos, antes mesmo de efetivamente analisar quaisquer termos do Recurso Voluntário interposto, relevante observar que trata o presente feito de *lançamento decorrente* de outro feito, verificando-se a sua integral prejudicialidade em face da apreciação dos termos dos autos do PAF n. 16327.000992/2010-11.

O referido feito, conforme identificado e apontado na presente sessão de julgamento, encontra-se, atualmente, sujeito à análise de recurso voluntário pela douta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Primeira Seção, sendo certo que, enquanto não definitivamente julgado, a decisão proferida por aquela Turma aqui não pode ainda ser aproveitada, sendo, no presente momento, prudente que a análise do presente feito seja então sobrestada, até que aquele julgado se apresente definitivo.

Em face dessas considerações, entenderam os componentes desta douta Turma Julgadora pela necessidade de devolução do presente feito aos respectivo órgão preparador, determinando que os autos sejam lá mantidos até que a decisão proferida nos autos do processo 16327.000992/2010-11 seja definitiva, quando, então, deverá ela ser devidamente reproduzida nestes autos, restituindo para a respectiva apreciação e julgamento.

Porém, esta Turma Julgadora com igual composição, em recente julgamento realizado no mês de março/2017, afastou a adoção de decisão administrativa definitiva proferida em processo vinculado. Assim, em obediência ao mesmo princípio da economia processual, me curvo à decisão proferida por esta Turma no Acórdão nº 1301-002.266, na sessão de 23/03/2017, e afasto a aplicação ao presente processo do precedente relativo às autuações dos anos-calendário de 2006 e 2007, formalizadas no processo administrativo nº 16327.000992/2010-11.

Alega a recorrente que teria ocorrido o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio (01/12/2005) e a ciência dos autos de infração (10/12/2013).

Entende a recorrente que o ágio como elemento contábil e societário surgiu em 01/12/2005, com as aquisições das pessoas jurídicas, assim, não poderia a fiscalização questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, em razão do decurso do prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a ciência, pela recorrente, dos autos de infração relativos aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, em 10/12/2013. Com o objetivo de comprovar suas alegações a recorrente transcreve alguns acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a matéria.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso do IRPJ e da CSLL, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. Assim dispõe o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, o simples registro do ágio na contabilidade não é fato gerador de obrigação tributária e, menos ainda, termo inicial do prazo decadencial. O que é homologado pelo Fisco não é o registro do ágio, mas sim a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, as quais somente serão afetadas após o início da amortização do ágio.

Tendo em vista que a presente autuação refere-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, bem assim, que a recorrente foi devidamente cientificada dos autos de infração em 10/12/2013, ou seja, antes do decurso do prazo decadencial de cinco anos, afasto a preliminar de decadência

Nesse sentido a jurisprudência recente do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. AFASTADA

A decadência, como perda do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário, tem sempre como baliza, seja diretamente (art. 150, § 4º, do CTN) ou indiretamente (art. 173, I, do CTN), o fato gerador do tributo.

Pelo art. 150, § 4º, do CTN, o *dies a quo* do prazo decadencial é a própria data do fato gerador do tributo, já, na regra do art. 173, I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar, o que exige também que primeiro se identifique a data do fato gerador do tributo, para depois concluir quando o Fisco poderia ter efetuado o lançamento.

A despesa com amortização do ágio é apenas um elemento que entra no cálculo da base tributável, sendo que todos os elementos que compõem tal base tributável são auditáveis pelo Fisco, logicamente, dentro do prazo decadencial fixado no CTN.

(Acórdão nº 1302-001.980, Sessão de 14/09/2016.)

DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA

O prazo decadencial só é aplicável para o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas não para verificar atos pretéritos cujos efeitos tributários repercutem nos anos seguintes.

(Acórdão nº 1301-002.155, Sessão de 05/10/2016.)

DO MÉRITO

DA AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO

A recorrente computou na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, despesas com amortização de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, decorrentes da aquisição das pessoas jurídicas Citifundos e Citiportifólio, em que foi registrado ágio de, respectivamente, R\$ 154.816.956,57 e R\$ 39.629.638,13.

A fiscalização, sob o argumento de que o fundamento econômico do ágio seria o fundo de comércio e intangíveis, considerou indevidas as amortizações efetuadas pela recorrente e, nos termos do inciso II do art. 385, do RIR/99, glosou referidas despesas.

A solução da lide encontra-se na identificação da origem do ágio registrado na contabilidade da recorrente por ocasião das aquisições, visto que o art. 385 do RIR/99 estabelece tratamentos tributários diferenciados para o ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura e para o ágio com fundamento no fundo de comércio e intangíveis.

A recorrente alega, inicialmente, que o fundamento econômico do ágio é critério de decisão único e exclusivo do adquirente, expresso no momento da aquisição pelo fundamento escolhido, o qual está vinculado com o propósito econômico daquele negócio e não pode ser oposto pela autoridade fiscal.

De fato, as partes têm livre iniciativa para determinar o valor do negócio, bem assim, o adquirente pode estabelecer o motivo pelos quais dispõe-se a pagar a mais valia, entretanto, o objeto sujeito à mais valia constante do laudo de reavaliação deve ser o objeto efetivamente avaliado. Para fins fiscais, em nada adianta o laudo mencionar que o objeto de reavaliação são as empresas Citifundos e Citiportifólio se o objeto avaliado é o fundo de comércio relativo à atividade de gestão de recursos de terceiros, ou "asset management", também denominada CAM - Citigroup Asset Management.

No caso concreto, apesar de ter registrado em sua contabilidade que o ágio fundamentou-se em expectativa de rentabilidade futura decorrente das aquisições das empresas Citifundos e Citiportifólio, o contrato firmado entre o Citigroup e a Legg Mason, assim, como o laudos apresentados revelam que o ágio em questão tem como fundamento a aquisição do fundo de comércio do Citigroup Asset Management - CAM. Consta do "Contrato de Operações" firmado entre a Legg Mason Operações Celebrado entre Citigroup Inc., em 23/06/2005, às fls. 2.069, que "*o Citigroup desejava vender à Legg Mason e a Legg Mason deseja adquirir do Citigroup o Negócio do CAM*".

Como bem destacado no Acórdão nº 16-30.277, da 10ª Turma da DRJ/SP1, ao apreciar a impugnação da recorrente sobre as autuações relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, nos autos do processo nº 16327.000992/2010-11, da análise dos Relatórios de Avaliação Econômico-Financeira do Citifundos (fls. 511 a 547) e Citiportifólio (fls. 548 a 570) constata-se que as conclusões a que chegaram os referidos relatórios, no sentido de que o fundamento do ágio teria sido o resultado de exercícios futuros das empresas Citifundos e Citiportifólio, não encontram respaldo no conteúdo dos relatórios. De observar-se que diversos trechos dos relatórios confirmam que a análise refere-se às operações do CAM - Citigroup Asset Management e não das empresas Citifundos e Citiportifólio:

Fls. 522 e 553

(...) Uma vez que a Citifundos é uma empresa recém-criada, não dispõe de histórico próprio, de forma que a análise feita a seguir refere-se ao CAM como um todo.

Fls. 515 e 545

Nossos procedimentos não incluíram trabalhos de auditoria dos dados e das informações fornecidas pela Administração do CAM os quais foram considerados e mencionados no relatório (...).

Fls. 526 e 557

O trabalho de avaliação foi baseado em documentos e informações, os quais em sua maioria, foram fornecidos pela Administração do CAM.

Fls. 532 e 563

(...) Para o ano de 2006 as projeções foram feitas com base nas informações da Administração do CAM (...).

Acrescento às constatações do referido acórdão, o seguinte trecho do Relatório :

"Uma vez que a Empresa é recém-criada, os custos foram projetados para o negócio CAM e rateados nas novas entidades (Citifundos e Citiportifólio) por meio do critério da receita." (fls. 533 e 563)

A recorrente defende que o ágio registrado tem fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros das empresas adquiridas e, em conformidade com o § 3º do art. 385 do RIR/99, foram apresentados os laudos de avaliação que comprovaram o fundamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura. Acrescenta que apesar de terem sido cumpridos todos os requisitos legais para a dedução da despesa com amortização do ágio, a DRJ, de forma absolutamente contraditória, ratificou o equivocado entendimento da fiscalização de que o fundamento do ágio teria origem no fundo de comércio. Para a recorrente, a fiscalização fez tal afirmação, com base em presunções e de forma genérica, sem produzir qualquer prova para

referendar tal alegação e sem questionar a validade dos laudos elaborados por empresa de avaliação especializada;

Diversamente do alegado pela recorrente, a fiscalização e a decisão recorrida afirmaram que o ágio teria como origem o fundo de comércio e apontaram as razões pelas quais concluíram que o valor apurado no Relatório de Avaliação Econômico-Financeira não era relativo à mais valia das empresas Citifundos e Citiportifólio. Da leitura dos trechos dos laudos acima transcritos verifica-se que, ao descrever a empresa a ser analisada, em ambos os relatórios, consta que a análise seria feita do negócio CAM (Citigroup Asset Management) como um todo, isto porque as empresas Citifundos e Citiportifólio, por serem empresas recém-criadas, não dispunham de histórico próprio.

Defende a recorrente que nem a fiscalização e muito menos a DRJ desconstituíram a prova por ela apresentada, ou seja, o laudo de avaliação com presunção de veracidade, para fundamentar a glosa da despesa realizada, o que seria imprescindível para a validade e lisura dos lançamentos ora combatidos. De igual sorte não assiste razão à recorrente. Os laudos apresentados pela recorrente não foram desconsiderados pela fiscalização pois são os próprios laudos que, apesar de indicarem o valor das empresas, comprovam que na verdade avaliaram o valor de mercado da atividade de gestão de ativos do grupo Citibank.

No Código Civil de 2002 a expressão "fundo de comércio" foi substituída por "estabelecimento". É o que consta da exposição de motivos do supervisor da comissão revisora e elaboradora do Código Civil, Miguel Reale, ao comentar sobre o Livro II - Atividade Comercial:

Dessarte, o tormentoso e jamais claramente determinado conceito de "ato de comércio", é substituído pelo de empresa, assim como a categoria de "fundo de comércio" cede lugar à de "estabelecimento". Consoante justa ponderação de RENÊ SAVATIER, a noção de "fundo de comércio" é uma concepção jurídica envelhecida e superada, substituída com vantagem pelo conceito de estabelecimento, "que é o corpo de um organismo vivo", "todo o conjunto patrimonial organicamente grupado para a produção." ("La Théorie des Obligations", Paris, 1967, pag. 124).

O art. 1.142 do Código Civil, assim definiu estabelecimento:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Para a doutrina majoritária, a expressão "fundo de comércio" é equivalente a "estabelecimento". Veja a definição de Rubens Requião ("Curso de Direito Comercial", 24ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2.000, vol. I, p. 248-249), para fundo de comércio:

"O fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade. Forma o fundo de comércio a base física da empresa, constituindo um instrumento da atividade empresarial."

Sob o enfoque fiscal, a Receita Federal do Brasil, no Parecer CST nº 2, de 05/01/1971, também admite que as expressões são sinônimas e conceitua fundo de comércio:

"5. Resta examinar o que seja "fundo de comércio" e "estabelecimento comercial". Essas expressões são sinônimas. "Fundo de comércio" é expressão importada do francês "fonds de commerce" que corresponde à expressão vernácula "estabelecimento

comercial." Designa o complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio. "É uma universalidade expressiva de corpo certo, individualizado, apesar das modificações sucessivas que podem sofrer seus elementos" (Bento de Faria. Direito Comercial; Hanus, Études du fonds de commerce). Por outro lado, juridicamente, não há distinção entre estabelecimento comercial e estabelecimento industrial, compreendendo-se a indústria dentro do comércio (Regulamento nº 737, de 1850, art. 19, § 3º)."

Dessa forma, o fundo de comércio pode ser entendido como o conjunto de bens, materiais ou não, utilizados na exploração de um determinado negócio. No caso em questão, verifica-se que foi exatamente esse conjunto de bens corpóreos e incorpóreos, utilizados na atividade de gestão de ativos do Citibank (CAM - Citibank Asset Management) que foi transferido para as empresas Citifundos e Citiportifólio, as quais foram, em sequência, adquiridas pelas holdings nacionais do grupo Legg Mason. De acordo com o Contrato de Transferência de Ativos e Assunção de Passivos (fls. 2.276 a 2.280) firmado, em 01/12/2005, entre o Banco Citibank S.A - CNPJ: 33.479.023/0001-80 e a Citi Fundoss Asset Management Ltda - 07.437.241/0001-41 (Citifundos) foi efetuada a transferência de todos os ativos e passivos necessários à gestão dos fundos. É o que consta do mencionado contrato:

CONSIDERANDO QUE o Citigroup Inc. ("Citigroup"), entidade controladora indireta do BANCO CITIBANK, celebrou um Contrato de Operação na data de 23 de junho de 2005 (e demais alterações, o "Contrato de Operação") com a Legg Mason, Inc. ("Legg Mason"), de acordo com o qual o Citigroup Inc. se obriga a vender, substancialmente, todo o seu negócio mundial de gestão de ativos ("CAM") para a Legg Mason. Todos os termos em letra maiúscula utilizados neste Contrato e não definidos de outra forma neste terão os respectivos significados indicados no Contrato de Operação;

CONSIDERANDO QUE, devido à Operação, a gestão de fundos de investimentos (os "Fundos") será transferida à CITI FUNDOS;

CONSIDERANDO QUE, devido à transferência da gestão dos Fundos CITI FUNDOS, é necessário que o BANCO CITIBANK realize a cessão de determinados ativos e a transferência de determinados passivos à CITI FUNDOS e a CITI FUNDOS se obriga a receber o ativo e a assumir o passivo do BANCO CITIBANK.

ISSO POSTO, as partes têm entre si justo e contratado o quanto segue:

1. TRANSFERÊNCIA DE ATIVO E PASSIVO

1.1. De acordo com os termos e condições previstos neste Contrato, o BANCO CITIBANK, por meio deste, realiza a cessão para a CITI FUNDOS e esta neste ato assume e aceita, a partir desta data ("Data de Transferência"), todo o ativo ("Ativo") e passivo ("Passivo") indicado no Anexo I a este Contrato.

1.2. O Ativo e o Passivo serão transferidos pelo valor contábil, conforme especificado no relatório de avaliação elaborado pela KPMG Auditores Independentes anexo a este Contrato como Anexo II."

Na relação de itens anexa ao referido contrato (fls. 2.282 a 2.378) é possível identificar a transferência de diversos bens, tais como: computadores, softwares, equipamentos, móveis, benfeitorias no imóvel locado, equipamentos de telecomunicações e veículos de informática. No Anexo I ao Relatório de Revisão Especial consta também a transferência de disponibilidades e adiantamentos de salários, assim como, as obrigações com passivos trabalhistas e participações nos lucros.

De igual forma, a Citibank Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A - CNPJ: 33.868.597/0001-40 transferiu à Citi Portfólios Asset Management Ltda - CNPJ: 07.437.241/0001-41 (Citiportfólio), através do Contrato de Cessão de Recebíveis (fls. 2.391 a 2.395), firmado em 01/12/2005, os recebíveis decorrentes da atividade de gestão das contas de investimentos até então por ela administradas. Veja o trecho do referido contrato:

CONSIDERANDO QUE o Citigroup Inc. ("Citigroup"), entidade controladora indireta do BANCO CITIBANK, celebrou um Contrato de Operação na data de 23 de junho de 2005 (e demais alterações, o "Contrato de Operação") com a Legg Mason, Inc. ("Legg Mason"), de acordo com o qual o Citigroup Inc. se obriga a vender, substancialmente, todo o seu negócio mundial de gestão de ativos ("CAM") para a Legg Mason. Todos os termos em letra maiúscula utilizados neste Contrato e não definidos de outra forma neste terão os respectivos significados indicados no Contrato de Operação;

CONSIDERANDO QUE, devido à Operação, a gestão de fundos de investimentos (os "Fundos") será transferida à CITI FUNDOS;

CONSIDERANDO QUE, devido à transferência da gestão dos Fundos CITI FUNDOS, é necessário que o BANCO CITIBANK realize a cessão de determinados ativos e a transferência de determinados passivos à CITI FUNDOS e a CITI FUNDOS se obriga a receber o ativo e a assumir o passivo do BANCO CITIBANK.

ISSO POSTO, as partes têm entre si justo e contratado o quanto segue:

1. TRANSFERÊNCIA DE ATIVO E PASSIVO

1.1. De acordo com os termos e condições previstos neste Contrato, o BANCO CITIBANK, por meio deste, realiza a cessão para a CITI FUNDOS e esta neste ato assume e aceita, a partir desta data ("Data de Transferência"), todo o ativo ("Ativo") e passivo ("Passivo") indicado no Anexo I a este Contrato.

1.2. O Ativo e o Passivo serão transferidos pelo valor contábil, conforme especificado no relatório de avaliação elaborado pela KPMG Auditores Independentes anexo a este Contrato como Anexo II.

Assim, verifica-se que os ativos e passivos transferidos pelo Citibank às empresas Citifundos e Citiportfólio referem-se aos bens, direitos e obrigações relativos à atividade de gestão de ativos anteriormente exercida pelo CAM - Citibank Asset Management,. E foi justamente o fundo de comércio relativo a esta atividade que foi objeto de avaliação nos laudos de rentabilidade futura.

A recorrente sustenta que o fundo de comércio é parte integrante da sociedade empresária, que representa algo maior, e que o valor pago pela aquisição das sociedades Citifundos e Citiportfólio não diz respeito somente ao fundo de comércio, como equivocadamente afirmaram a fiscalização e a DRJ, mas sim à precificação atribuída às sociedades empresárias gestoras das carteiras de investimento. Aduz que adquiriu as sociedades empresárias como um todo, e que a avaliação das empresas adquiridas inclui outros elementos que não o fundo de comércio, todavia afirma não ser possível segregar ou identificar o valor pago pelo fundo de comércio nessas aquisições.

Apesar de sustentar que a avaliação das empresas adquiridas incluiu outros elementos que não o fundo de comércio, a recorrente não especificou quais seriam esses elementos. Da leitura dos relatórios de avaliação econômico-financeira relativos às empresas adquiridas, também não foi identificada a avaliação de qualquer outro elemento além do fundo de comércio

transferido às empresas Citifundos e Citiportifólio, aliás, ao descrever as empresas objeto de avaliação, os Relatórios de Avaliação Econômico-Financeira afirmam que por se tratarem de empresas recém-criadas, que não dispõem de histórico próprio, a análise feita refere-se ao CAM (Citigroup Asset Management) como um todo:

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

A recorrente defende que para se desqualificar um ágio gerado como base em rentabilidade futura, sob o fundamento de que se trata de ágio fundamentado em fundo de comércio, deve a autoridade fiscal apresentar provas de que os laudos apresentados pela recorrente não validam uma rentabilidade futura, mas sim, como afirmado pela fiscalização, a precificação do fundo de comércio.

Conforme já demonstrado, para desqualificar o ágio com base em rentabilidade futura das empresas adquiridas a fiscalização utilizou-se dos próprios laudos apresentados pela recorrente. De observar-se ainda, que a fiscalização não contestou os valores de rentabilidade futura apurados nos Relatórios de Avaliação Econômico-Financeira, ao contrário, validou as rentabilidades futuras neles apuradas, entretanto, concluiu que as mesmas referiam-se a fundo de comércio.

Relativamente às alegações de que o art. 385, § 2º, inciso II do RIR/99 pretendeu dar um tratamento específico às aquisições com ágio respaldadas em rentabilidade futura, não importando qual elemento do ativo justifica aquela expectativa, não assiste razão à recorrente. Foi transcrito no Termo de Verificação Fiscal, doutrina de Marco Aurélio Greco no sentido de que o valor do intangível ou do fundo de comércio pode também ser determinado pela previsão de resultados futuros:

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

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

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

Assim, a expectativa de rentabilidade futura é um dos critérios utilizados na apuração do ágio com fundamento no fundo de comércio, o qual está previsto no art. 385, § 2º, inciso III do RIR/99. Tal assertiva corrobora os argumentos da fiscalização de que o ágio apurado nos laudos entregues à fiscalização tem como fundamento o fundo de comércio.

Com o intuito de comprovar as alegações de que o fato do fundo de comércio das empresas ter sido negociado na reestruturação societária não resulta na imediata conclusão de que o ágio apurado tem fundamento no fundo de comércio, a recorrente transcreveu o seguinte trecho do Acórdão nº 1201.00548 em seu recurso voluntário:

Nos termos acima expostos, o fundo de comércio não se confunde com a situação prevista no artigo 385, parágrafo 20 inciso II, que trata de rentabilidade com base na previsão de resultados dos exercícios futuros, uma vez que esta refere-se a projeções a partir de resultados passados, de tendências de mercado, de mudanças de estratégias, aplicações de recursos, investimentos, ou ainda, de direitos realizáveis a curto ou longo prazo, cuja contrapartida seja a contabilização no passivo de resultados futuros; em suma, aspectos históricos, econômicos, circunstanciais ou conjunturais ligados a atividade normal da sociedade empresarial.

Entretanto, no caso ora apreciado, as empresas avaliadas não possuíam resultados passados, pois eram empresas recém-criadas, e nunca funcionaram de forma dissociada do fundo de comércio transferido pelo Citibank. De igual forma não há que se falar em tendências de mercado ou mudanças de estratégias para empresas até então inexistentes.

Alega a recorrente que o fundamento do ágio deve espelhar tão somente o real motivo que levou ao pagamento daquele ágio nas situações analisadas, não sendo admitidas interpretações extensivas, não respaldadas na legislação tributária. Assim, qualquer que seja o fundamento do ágio, ele deve sempre espelhar o real motivo que o conduziu ao seu pagamento, competindo ao contribuinte guardar a documentação que dê suporte àquela fundamentação, nos termos do § 3º, do art. 385 do RIR/99. Assiste razão à recorrente quando afirma que o fundamento do ágio deve espelhar o real motivo que conduziu ao seu pagamento, assim, as aquisições respaldadas em laudo cuja análise refere-se à atividade de administração de ativos não se prestam a justificar a rentabilidade futura das empresas adquiridas.

Aponta a fragilidade da linha argumentativa exposta pela fiscalização no TVF e pela DRJ no acórdão recorrido, ao pretenderem, com base em meras presunções, afirmar que a carteira de recebíveis seria o único objetivo das aquisições da Citifundoss e da Citiportifólio, fato que demonstraria que o ágio pago teria por fundamento econômico o fundo de comércio. Para tanto, deveriam ter sido produzidas provas nesse sentido, segregados os ativos que se caracterizariam como fundo de comércio e evidenciado que o ágio apurado nas operações societárias decorreu de um sobrevalor destes ativos.

A respeito da necessidade de segregação e individualização dos ativos, não assiste razão à recorrente. Como bem pontuado pelo acórdão recorrido, a *"impugnante inverteu os papéis, no que tange ao ônus da prova. A autoridade lançadora não precisa segregar os bens integrantes do fundo de comércio para identificar a qual deles se deve o ágio. E, pelas mesmas razões, não precisa mensurar de forma individualizada nenhum dos elementos do patrimônio.*

Argumenta ainda a recorrente que a fiscalização pretendeu adotar o enfoque contábil para atribuir fundamentação econômica do ágio, mas ao mesmo tempo, adotou o conceito jurídico para o fundo de comércio, ou seja, de que todos os bens que fizeram parte da aquisição, individualizáveis ou não, compõem o fundo de comércio. Identifica-se nestas alegações a tentativa de desqualificar a atuação da fiscalização, entretanto, o fato é que o laudo apresentado pela recorrente no curso da ação fiscal não demonstrou a rentabilidade futura das empresas mas sim do fundo de comércio adquirido, independentemente de qual seja o enfoque, contábil ou jurídico ao conceito de fundo de comércio utilizado pela fiscalização.

Diante do exposto, julgo procedente os ajustes efetuados pela fiscalização relativos às amortizações indevidas de ágio nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, tendo em vista que os laudos apresentados não comprovam que o fundamento econômico do ágio é a expectativa de rentabilidade futura.

DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSLL

Alega recorrente que a infração relativa à compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL não merece prosperar pois é mero reflexo das autuação fiscais procedidas, as quais devem ser canceladas por todos os motivos expostos ao longo do recurso.

Da análise dos Livros de Apuração - LALUR dos anos-calendário de 2006 (fls. 13 a 38), 2007 (fls. 40 a 81), 2008 (fls. 2.217 a 2.252), 2009 (fls. 309 a 338) e 2010 (fls. 340 a 367), verifica-se que os valores de prejuízos fiscais compensados pela contribuinte nos anos-calendário de 2009 e 2010 tem como origem o saldo de prejuízos fiscais apurados pela contribuinte e registrado no LALUR do ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 12.661.347,23.

Em virtude das infrações apuradas nos anos-calendário de 2006 e 2007, constantes dos autos de infração formalizados no processo administrativo nº 16327.000992/2010-11, a fiscalização desconstituiu o prejuízo apurado em 2006. Posteriormente, quando da lavratura dos autos de infração deste processo, considerou que as compensações realizadas pela contribuinte eram indevidas face à inexistência de saldo de prejuízos fiscais.

Entretanto, o crédito tributário constituído no processo administrativo nº 16327.000992/2010-11, relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007, foi considerado improcedente.

Assim, considerando o julgamento definitivo do referido processo favorável à recorrente, os saldos de prejuízos fiscais foram restabelecidos sendo portanto procedentes as compensações dos prejuízos e base de cálculo negativas nos anos-calendário de 2009 (R\$ 2.117.334,88) e 2010 (6.409.198,63).

Diante do exposto, voto por afastar a infração relativa à glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL.

DA CSLL

Mesmo que seus argumentos não sejam acolhidos e seja reconhecida a indedutibilidade do ágio para apuração da base de cálculo do IRPJ, a recorrente alega inexistência de previsão legal para que seja adicionada a despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, visto que o legislador, ao fixar a base de cálculo da CSLL, enumerou no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, de forma taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis, sem, no entanto, elencar a adição relativa à amortização do ágio na aquisição e investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

A apuração da base de cálculo da CSLL, assim como do IRPJ, partem de um mesmo ponto, ou seja, o resultado do exercício, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88:

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

Verifica-se, portanto, a nítida semelhança entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Nesse sentido, o art. 57 da Lei nº 8.981/95, estabeleceu que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ:

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

Assim, salvo a existência de normativo específico em sentido contrário, a metodologia e as regras de apuração para a CSLL são as mesmas utilizadas na apuração do imposto de renda. Corroborando este entendimento, os parágrafos § 3º e 4º do dispositivo acima transcrito também estabelecem identidade de regras para IRPJ e CSLL:

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

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

No caso da amortização de ágio, o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, com a redação dada pela Lei nº 9.718/98, aplica-se de igual forma à apuração da base de cálculo da CSLL. Tanto é assim, que a Instrução Normativa SRF nº 390/04, vigente à época dos fatos geradores, ao consolidar a legislação relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, descreveu em seu art. 75, tratamento idêntico ao previsto para o IRPJ nos casos de amortização do ágio de participações societárias extintas por incorporação, fusão ou cisão.

Nesse mesmo sentido, transcrevo excerto do Acórdão nº 1302- 001.895, de 09/06/2016:

"Demais disso, embora à primeira vista a Lei nº 9.532/97 aparente surtir efeitos apenas **nos balanços correspondentes à apuração de lucro real**, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390/2004:

Ademais, outra linha de raciocínio e que também leva à conclusão da indedutibilidade das despesas com ágio realizadas pela recorrente na apuração da base de cálculo da CSLL é a expressa no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes

deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

O art. 324, § 4º do RIR/99, ao interpretar o dispositivo legal acima transcrito, estabeleceu que a dedutibilidade das despesas com amortização somente seria permitida a bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços:

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

[...]

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Dessa forma, tendo em vista que as despesas com amortização de ágio não se amoldam à hipótese de dedutibilidade prevista no art. 13, inciso III, pois não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens/serviços, devem ser adicionadas ao resultado do exercício para apuração da base de cálculo da CSLL.

Além dos dispositivos legais acima transcritos, a Instrução Normativa SRF nº 390/04, ao dispor sobre a apuração e o pagamento da CSLL, dispõe expressamente em seu art. 44 que aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

Diante do exposto, julgo procedente a adição de despesas com amortização indevida de ágio à base de cálculo da CSLL.

DA MULTA ISOLADA

Opõe-se a recorrente à cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, pois entende que a mesma é inaplicável após o encerramento do ano-base quando da lavratura do auto de infração, nos termos da jurisprudência firmada pelo CARF. Relativamente a esta questão entendo não merecer reparos o acórdão recorrido, que assim decidiu:

"A multa isolada é uma sanção específica e autônoma, que independe de ter sido ou não apurado débito ao final de período base. O fato gerador da multa isolada é o descumprimento da norma que impõe ao contribuinte o recolhimento das antecipações.

Não sendo possível a aplicação dessa multa, a norma que prevê os pagamentos por estimativa deixaria de ser cogente, determinando uma conduta obrigatória, para transformar-se em mera recomendação ou sugestão.

A impugnante claramente confundiu a impossibilidade de exigir as estimativas mensais depois de findo o ano base, com a impossibilidade de exigir multa isolada.

Em resumo, encerrado o ano-base, as estimativas já não podem ser exigidas, cabendo tão-somente a aplicação de multa isolada, no percentual de 50%, como dispõe o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996."

Insurge-se também a recorrente contra a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, visto que ambas incidem sobre os mesmos valores supostamente devidos de IRPJ e CSLL.

Em virtude da alteração da legislativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa deixou de ser a totalidade ou diferença de tributo, e passou a ser o valor do pagamento mensal a título de estimativa, além de ter havido redução de seu percentual de 75% para 50%. Vejam as alterações:

- Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação anterior à Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

- Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação posterior à Lei nº 11.488/2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

Tratam-se, portanto, de penalidades distintas e com previsões legais específicas. A multa de 75% incide sobre o montante do IRPJ e CSLL devidos no final do período de apuração, trimestral ou anual, e tem por base legal o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Por outro lado, a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento mensal das estimativas, nos casos em que o contribuinte opta pela apuração anual do IRPJ e CSLL, e tem como base legal o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96. Assim, possível a aplicação concomitante das duas penalidades por incidirem sobre bases de cálculo distintas.

Relativamente ao cancelamento das multas isoladas dos meses de dezembro/2009 e dezembro/2010, face à alegada inexistência de recolhimento insuficiente de estimativa no mês de em que se encerra a apuração do exercício, não merece ser acolhido o pleito da recorrente. Apesar do período de apuração anual se encerrar no mês de dezembro, o imposto/contribuição apurados no ajuste anual são devidos em março do ano seguinte, enquanto, as estimativas apuradas em dezembro devem ser recolhidas antecipadamente em janeiro do ano seguinte. Assim, devida a multa isolada nos casos de falta de recolhimento das antecipações relativas aos meses de dezembro/2009 e dezembro/2010.

Relativamente à aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício, esse tem sido o entendimento jurisprudencial deste Colegiado:

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

(Acórdão 1402-002.259, Sessão de 09/08/2016)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada

sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

(Acórdão 9101-002.345, Sessão de 14/06/2016)

Diante do exposto, voto por julgar procedente a aplicação das multas isoladas decorrentes da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo apuradas com base nos balancetes mensais de suspensão.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Ainda que se entenda pela manutenção das autuação, a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não pode ser exigida por absoluta ausência de previsão legal, isto porque multa não é tributo e só há previsão legal de incidência de juros Selic sobre tributos.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

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.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

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

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

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.

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, as multas de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, as multas de ofício previstas no art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito

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

(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)

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 nº 9101-00.539, Sessão de 11/03/2010)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

Conclusão

Em face de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a infração relativa à compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo