



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

Processo nº 16561.720140/2012-24
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.144 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrentes CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

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

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advém dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24.09.2001

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Uma das premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532, de 1997, é o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, que deve ser comprovado com documentação hábil.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis na determinação do lucro real as provisões expressamente autorizadas na legislação.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. PROVA DA DEDUÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas operacionais de provisões indedutíveis, cuja adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o contribuinte não logra comprovar.

CONTAS DE RECEITA. SALDOS DEVEDORES. ERRO DE CONTABILIZAÇÃO.

Constatado erro nos lançamentos contábeis que não acarretam alteração no lucro líquido do exercício, e conseqüentemente, na apuração do lucro real, cancela-se o lançamento de ofício correspondente.

CONTAS DE RECEITA. SALDOS DEVEDORES. OMISSÃO DE RECEITA.

Não caracteriza receita omitida a existência de saldos negativos de contas de receita, resultantes de deduções de valores superiores aos saldos existentes, quando comprovados os erros de contabilização alegados.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO EXTENSA E COMPLEXA. INFRAÇÃO INSUFICIENTEMENTE QUESTIONADA.

Descabe qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa, por ser extensa a matéria autuada, se o procedimento fiscal e intimações consumiram 1 (um) ano, antes da ciência dos autos, e por alegação de que determinada

infração foi questionada apenas superficialmente pelo autuante, se o contribuinte pode apresentar sua defesa na impugnação.

AUTOS DE INFRAÇÃO. IRPJ. CSLL. MESMO PROCESSO.

A legislação determina que as exigências de crédito tributário serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição e, se formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

PERÍODO FISCALIZADO. REEXAME.

O fato de o contribuinte ter sido objeto de fiscalização em períodos anteriores ou o fiscalizado, não significa a homologação de todas as suas ações, nesses períodos, sendo que há previsão de eventual segunda fiscalização, devidamente autorizada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à omissão de receitas correspondente ao item 003 do auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 06-42.393 da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Curitiba que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

E, haja vista que em tal acórdão exonerou-se crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 2º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, a turma julgadora recorreu de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o processo dos autos de infração relativos ao ano-calendário 2007, na sistemática do lucro real anual:

- a. *Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, págs. 3.216/3.224, no valor de R\$98.335.075,99, devido a:*
 - i. *Dedução de despesas de amortização de ágio, não comprovadas; fato gerador em 31/12/2007; base legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);*
 - ii. *Dedução de provisões indedutíveis; fato gerador em 31/12/2007; base legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 249, I, 277, 278, 299 e 335, do RIR de 1999;*
 - iii. *Omissão de receitas operacionais de bonificações recebidas; fato gerador em 31/12/2007; base legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 249, II, 251, 277, 278 e 288, do RIR de 1999;*
- b. *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, págs. 3.225/3.232, no valor de R\$34.934.717,86 relativamente às mesmas infrações e período que o IRPJ, exigida com base no art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990); art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 2º e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.*

2. *Sobre o imposto e contribuição devidos exige-se multa de ofício de 75% do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996; e juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.*

3. Às págs. 3.172/3.210, no Termo de Verificação e Encerramento - TVE, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação; à pág. 3.224, Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais de 2007; à pág. 3.232, Planilha de Compensação de Bases de Cálculos Negativas de CSLL em 2007.

4. Cientificado em 17/12/2012, págs. 3.210, 3.217 e 3.226, o interessado interpôs a impugnação tempestiva de págs. 3.239/3.376, em 15/01/2013, por meio de seu representante legal, págs. 3.378/3.383, e apresentando os documentos de págs. 3.384/6.478.

Preliminares.

5. Pleiteia em preliminar, a tempestividade da impugnação, nulidade dos autos, alegando cerceamento no seu direito de defesa, e decadência da exigência fiscal relativamente à aquisições realizadas nos anos-calendário 1998 a 2005 e em relação a ativo diferido formado há mais de 5 (cinco) anos.

6. A nulidade por cerceamento do direito de defesa é alegada: porque teria sido desrespeitado o princípio da razoabilidade ao conceder ao autuado o prazo de apenas 30 (trinta) dias para apresentar documentação de 3 (três) questionamentos altamente complexos, incluindo 9 (nove) operações realizadas entre 1998 e 2005; e porque a autuação referente a omissão de receitas não foi questionada durante o procedimento de fiscalização, apenas no Termo de Intimação datado de 19/07/2012 (doc. nº 5), sendo que o autuado não entendeu a relação entre esse questionamento e o procedimento fiscal ora em andamento, portanto, se limitou a esclarecer que referida questão se relaciona a discussão presente no Processo Administrativo nº 16.561.720.008/2012-12 (doc. nº 6), o que, aparentemente, satisfaz a Fiscalização, que não mais questionou o assunto, deixando o interessado de apresentar as explicações e documentos pertinentes.

7. Caso o pleito de nulidade não seja aceito, requer o desmembramento do presente auto de infração em 3 (três) autos de infração autônomos, pois a complexidade e número de infrações num único auto, cerceia o seu direito de defesa.

8. Pleiteia a decadência do lançamento referente à glosa de despesas de amortização de ágio geradas em 9(nove) aquisições de participações societárias, ocorridas em 04/12/1999, 19/08/1998, 08/06/2005, 12/07/1999, 02/07/1999, 13/05/1999, 21/05/2001, 06/09/2000 e 29/08/2001, dado que o prazo decadencial deve ser contado a partir do momento em que o adquirente registra o ágio na aquisição do investimento, sendo que, no presente caso, se questionou sua dedutibilidade no ano-calendário 2007 e a autuação lavrada em 27/11/2012 pretende tomar como fato gerador os efeitos produzidos por atos praticados e contabilizados em 1998 a 2005, em relação aos quais já ocorreu a decadência, sendo irrelevante para fins de contagem de prazo o fato de as operações produzirem efeitos futuros; transcreve acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

9. O segundo argumento de decadência é que o prazo decadencial é contado da data em que ocorreu a conversão do ágio em ativo diferido porque: a) sendo o IRPJ e CSLL lançamentos por homologação, art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a contagem do prazo decadencial é a partir do fato gerador e o auto lavrado em 27/11/2012 só poderia abranger os fatos geradores ocorridos até 27/11/2007; b) sendo o ágio diferença entre o valor pago pelas ações por parte da adquirente em relação ao valor proporcional do patrimônio líquido da adquirida, e se, posteriormente, a adquirente incorporar aquela primeira empresa, a adquirente não mais terá registro desse investimento em sua contabilidade – ela transferirá o patrimônio líquido da antiga investida, agora incorporada, para ao seu e o ágio que estava registrado em investimentos será baixado contra uma perda nas contas de resultado – essa dedutibilidade foi objeto da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, cujo art. 7º regulamentou que o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da adquirida pode ser amortizado para fins fiscais em no mínimo 5 (cinco) anos; isto é, embora perda e o crédito fiscal tenha sido gerado no momento da incorporação, a sua dedutibilidade é nesse prazo, no mínimo, postergando o aproveitamento do direito pelo

contribuinte; portanto, o prazo de decadência deve ser contado da data da incorporação porque: b.1) o lançamento fiscal que será homologado pelas autoridades fiscais ocorre no momento em que a perda é gerada (incorporação da adquirida pela adquirente), data em que o titular adquire o direito de amortização do ágio, tratando-se de negócio jurídico perfeito e acabado; b.2) não existe norma específica que autorize as autoridades fiscais a contestarem ágios gerados há mais de cinco anos, nem condicionam a sua dedutibilidade à comprovação da origem através de livros e documentos, como o faz no caso dos prejuízos fiscais; b.3) uma autuação fiscal que pretenda contestar operações ocorridas há mais de cinco anos ofende ao princípio da segurança jurídica; b.4) no momento em que ocorre a efetiva amortização fiscal do ágio, as autoridades fiscais podem apenas contestar aspectos formais relacionados à sua dedutibilidade e acusa de errado o entendimento de que o prazo decadencial seja contado de cada amortização específica do ágio, porque se trata de mera dedução de uma riqueza fiscal que foi lançada e registrada em momento anterior, cabendo à fiscalização apenas verificar se a dedutibilidade atende aos requisitos mínimos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, isto é, mínimo de 1/60 por mês e outros requisitos formais; à pág. 3.259, apresenta tabela com as datas da incorporações que transformaram o ágio em ativo diferido e as datas que entende ocorreram as decadências; c) destaca que a fiscalização não tinha o direito de lhe exigir documentos relacionados a operações ocorridas há mais de 5 (cinco) anos, pois não estava obrigado a, em 2012, guardar documentos relativos a operações ocorridas em 1998 a 2005, anos estes e posteriores, inclusive, já também fiscalizados sem que a dedução dos ágios tivesse sido questionada; entende, que dessa forma, as amortizações de ágios que realizou foram homologadas pela autoridade fiscal, e transcreve acórdãos do CARF.

Mérito.

10. Acerca das glosas de despesas de amortização de ágios, afirma que a fiscalização justificou com dois argumentos: a) que o contribuinte não provou o valor total pago na aquisição da participação societária e o montante de ágio da operação, porque não entregou os comprovantes de pagamento do preço – mas que todas operações se basearam em contratos e objeto de deliberações societárias, foram contabilizadas e registradas e divulgadas na mídia e destaca que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte e o autuante não provou a inveracidade dos fatos; b) que fundamentação econômica de ágio na expectativa de rentabilidade futura das participações adquiridas, apuradas pelo método do fluxo de caixa descontado, apresentadas, não é correta, porque o contribuinte deveria proceder à avaliação dos ativos conhecidos da adquirida a valor de mercado, atribuir parte do ágio pago a essa mais-valia e, dessa forma, apenas o valor residual do eventual ágio poderia ser justificado com base na expectativa de rentabilidade futura e, sem apresentar nova avaliação ou questionar objetivamente os laudos, desconsiderou-os; que o argumento do autuante se baseia em doutrina contábil, o que não se estende ao procedimento fiscal, mesmo porque a legislação fiscal não determina a prevalência de um fundamento econômico do ágio sobre outro e nem mesmo uma ordem de prioridade entre eles, aliás já objeto de decisões do CARF; explica que todas as empresas adquiridas atuavam no setor supermercadista, tal como o contribuinte, tratando-se as aquisições de investimentos relevantes para o seu crescimento e para a consolidação da marca; afirma que demonstrou que grande parte das lojas adquiridas já foi encerrada e neste caso, só para argumentar, o valor alocado a essas lojas deveria ter sido considerado como uma perda definitiva dedutível, conforme art. 7º, § 3º, “b” da Lei nº 9.532, de 1997.

- a. Matcar Comércio de Alimentos e Auto-Serviços S/A - anexa os docs. nº 7 a 14 e descreve o processo às páginas 3.268/3.271, em síntese, adquiriu os bens corpóreos e incorpóreos do supermercado da Comercial Matheus Vinhedo Ltda, pelo preço de R\$4.500.000,00, por meio de aumento de capital que subsecreveu na empresa Matcar, a qual recebeu da Comercial Matheus os ativos do supermercado e por isso o preço foi aportado diretamente na Matcar; primeiramente, a Comercial Matheus subscreveu e integralizou da*

forma descrita, o capital da Matcar; posteriormente, o Carrefour aumentou o capital da Matcar no valor de R\$4.500.000,00, mediante aumento de capital integralmente subscrito; em seguida, a Matcar foi cindida, retirando-se a Comercial Matheus, restando o Carrefour como único quotista; que no laudo de avaliação do acervo líquido cindido da Matcar, o valor do patrimônio líquido (PL) da Matcar passou a ser R\$1.642.154,53, que é o valor do PL na data da sua aquisição pelo Carrefour, em 02/10/2000; por isso, registrou o ágio de R\$2.857.845,47 (4.500.000,00 – 1.642.154,53); destaca que o ágio pago está fundamentado em laudo preparado pelo HSBC, que avaliou a sociedade pelo método do fluxo de caixa descontado, em R\$4.886.000,00; incorporada a Matcar pelo Carrefour, em 04/10/2000, o ágio antes registrado se tornou ativo diferido, passível de amortização fiscal nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997;

- b. Supermercados Planaltão Ltda – anexa os docs nº 15 a 25; descreve o processo às págs. 3.271/3.276: em síntese, foram duas aquisições, em 13/05/1999 e em 28/12/2000, tendo sido pagos R\$83.300.000,00 no total; o Carrefour adquiriu participação acionária no Planaltão com ágio apurado em laudo preparado pelo Banco CCF Brasil; em seguida a Planaltão foi cindida e parte incorporada pela JJPA Empreendimentos e Participações Ltda, sócia daquele, restando a JJPA com 10% e o Carrefour com 90% de participação; em seguida o Carrefour transferiu aquelas ações à sua controladora Brepa; depois o Carrefour adquiriu os restantes 10% de participação da Planaltão, também com ágio apurado em laudo, cujo valor total nessas operações foi R\$79.641.272,76; e, seguida, a Brepa transferiu ao Carrefour os 90% de ações da Planaltão que se encontravam sob sua propriedade, por meio de aumento de subscrição de capital do Carrefour; finalmente, a Planaltão foi incorporada ao Carrefour e o ágio registrado se tornou Ativo Diferido passível de amortização; essa aquisição foi divulgada em meios de comunicação e aprovada pelo CADE;*
- c. Organização Mineira de Supermercados Ltda – OMS – anexa os docs nº 26 a 39; descreve que a OMS foi constituída em 12/1998, resultante da cisão parcial dos ativos da rede de supermercados ONSA; em 19/05/1999, os quotistas e o Carrefour firmaram Carta de Intenção estabelecendo que o Carrefour pagaria R\$225.000.000,00 por 100% das quotas do OMS; em 29/05/1999, foi transformada em compromisso irrevogável e o Carrefour depositou de entrada R\$10.000.000,00 acordados, em conta bloqueada tendo o Banco CCF Brasil S/A como agente fiduciário; em 12/07/1999, no Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Ações outras Avenças, convencionou-se que a OMS seria transformada em S/A e o aumento de capital seria subscrito pelo Carrefour; os demais pagamentos efetuados foram R\$173.000.000,00 em cheque endossável na data da transferência das ações e R\$42.000.000,00 depositados em conta bloqueada da OMS a serem liberados em 30 dias; em 18/07/1999 foi deliberado aumento de capital da OMS de R\$225.000.000,00 integralmente integralizado pela Belopar, controlada pelo Carrefour e pela Brepa, a OMS foi cindida com incorporação desta parcela (R\$363.000,00 de capital social e R\$182.637.000,00 de reserva de ágio) pela Nova Empreendimentos e Participações Ltda, restando como única acionista a Belopar, com o PL remanescente de R\$61.000.504,15 (conforme laudo em 18/07/1999, doc. 33) e registrando ágio de R\$163.999.495,85, dado que investiu R\$225.000.000,00 (com base no laudo do CCF Brasil, doc 34, que avaliou a OMS em R\$227.859.000,00); em 20/12/1999, a Brepa aumentou o capital da Carrefour Administração e Participações Ltda (CarrPart), por meio da conferência da totalidade das quotas da Belopar que possuía, restando*

como acionistas da OMS o Carrefour (impugnante) e a Carrefour Participações (CarrPart); em 30/12/1999, a OMS incorporou sua controladora Belopar pelo valor contábil e o ágio antes registrado na Belopar, se tornou ativo diferido na OMS, passível de amortização fiscal; finalmente, em 01/01/2001, a OMS foi incorporada pelo Carrefour pelo valor contábil, e assumindo tal ágio amortizável; essa aquisição foi divulgada na imprensa e aprovada pelo CADE.

- d. Consensus Comércio Varejista de Produtos Alimentícios Ltda - anexa os docs nº 40 a 54; descreve que a Consensus foi constituída em 14/04/2005; que foi combinado pelo impugnante e sócios da Consensus, aumento de capital desta para R\$176.871.257,00, subscrito pelo sócio Sonae, na forma da marca BIG e outros ativos e obrigações e contratos, o que ocorreu em 15/06/2005; o Carrefour, também em 15/06/2005, adquiriu 100% das quotas da Consensus, por R\$313.040.000,00, mais R\$15.197.144,37; o Carrefour registrou o ágio (fundamentado em laudo pela KPMG, que avaliou em R\$379.479.000,00 a Consensus em 30/06/2005) nesta operação, de R\$151.365.887,37, dado que o PL da Consensus era R\$176.871.257,00, pelo qual pagou R\$328.237.144,3; em 05/12/2005, o Carrefour cedeu e transferiu 1 (uma) quota da Consensus, para sua controladora Brepa, restando então dois sócios, Carrefour 99% e Brepa 1% da Consensus Ltda; em 27/07/2006, a Consensus foi incorporada pelo Carrefour, quando o ágio registrado na aquisição passou a ser ativo diferido amortizável; essa aquisição foi divulgada na imprensa e aprovada pelo CADE.
- e. Newco Supermercados Rio Preto Ltda – anexa os docs. nº 55 a 63; descreve que foi constituída em 10/07/2001; 100% do capital foi adquirido pela Neufpar Participação Ltda (empresa cujo capital pertencia à Brepa e ao Carrefour) e pelo Carrefour, que adquiriu apenas 1 (uma) quota; a Neufpar pagou R\$4.259.162,87, em 20/09/2001 e o Carrefour R\$1,00; a Neufpar apurou ágio nesta aquisição de R\$3.936.796,00, dado que o PL da Newco era R\$322.366,87, em 20/09/2001; em 24/09/2001 a Neufpar foi incorporada pelo Carrefour, de forma que o ágio registrado na Neufpar passou a ativo diferido no Carrefour, passível de amortização; essa operação foi aprovada pelo CADE.
- f. 5239 Comércio e Participações – anexa os documentos nºs. 64 a 72; relata que se trata de empresa do grupo Lojas Americanas que recebeu, por meio de aumento de capital, todo o acervo líquido das 23 (vinte e três) lojas do grupo que seriam alienadas ao grupo Carrefour; tal acervo foi avaliado nessa data de 31/07/1998 em R\$59.955.000,00; a aquisição pelo Carrefour se deu por meio da sua subsidiária Comptoirs Modernes S/A (francesa) ao preço de US\$260.000.000,00 (R\$326.534.000,00), com base em laudo do CCF Brasil elaborado com base no método de fluxo de caixa descontado, data base 21/10/1998; aditivo ao Contrato de Compromisso de Compra e Venda alterou a data da transferência das quotas para 31/10/1998 e a efetiva aquisição da participação societária acabou sendo efetivada pela Stoc Supermercados Ltda, cujo quotista principal é a Comptoir do Brasil, cujo quotista principal é a Comptoirs Modernes S/A; a Stoc apurou o ágio de R\$266.579.000,00, dado que o PL da 5239 era de R\$59.955.000,00; em 30/04/1999, a Comptoir Brasil foi incorporada pela Brepa e extinta, passando a Brepa a ser quotista principal da Stoc; também em 30/04/1999, outra quotista da Stoc cedeu à Brepa sua quotas e foi aprovada a incorporação da Stoc pelo Carrefour, pelo valor contábil e dessa forma o Carrefour sucedeu a Stoc em todos seus direitos e obrigações; em 30/04/1999, o Carrefour incorporou a 5239 a valor de livros e

o ágio registrado no Carrefour passou a ser amortizável; a aquisição teve grande repercussão na mídia e foi aprovada pelo CADE.

- g. Sernamby Comércio de Alimentos e Auto-Serviços S/A – anexa os docs. nº 73 a 79; explica que esta empresa foi constituída por Orlando e Carlos Menelli e pela Supermercados Guri Ltda e recebeu em aumento de capital, os negócios que o Carrefour veio a adquirir; inicialmente firmaram Compromisso de Aquisição de Participação Societária e Outras Avenças, de aquisição de 100% da quotas da Sernamby pelo Carrefour por R\$3.600.000,00; para tanto, em 12/06/2001, foi deliberado aumento de capital da Sernamby em R\$3.600.000,00 subscrito pela Villepar Comércio de Alimentos e Auto Serviço Ltda, empresa controlada pelo Carrefour e por sua respectiva controladora Brepa (com base em laudo de avaliação econômico-financeira pela SR Auditores e Consultores S/C avaliando a Sernamby em R\$3.560.000,00; na mesma data, a Sernamby foi cindida com incorporação desta parcela pela Supermercados Guri (R\$946.522,00 de capital social e R\$3.373.776,56 de reserva de ágio), que se retirou da sociedade, remanescendo o PL de R\$1.428.071,29, que é o valor contábil adquirido pela Villepar na operação, que apurou ágio de R\$2.171.928,71, R\$(3.600.000,00 (-) R\$1.428.071,29); em 13/06/2001, a Sernamby foi incorporada pela Villepar, pelo valor contábil, passando o ágio a ser amortizável; finalmente, em 16/06/2001, a Villepar foi incorporada pelo Carrefour, que passou a ser detentor do ágio amortizável; a aquisição foi aprovada pelo CADE.
- h. CRL Comércio, Importação e Exportação S/A – anexa os docs. nº 80 a 89; celebrou em 02/07/1999, com os acionistas da CRL, Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda Condicional de Novas Ações e Outras Avenças, para adquirir 100 % das ações, pelo preço de R\$90.000.000,00 (fundamentado em laudo de avaliação econômico-financeira pelo Banco CCF Brasil, valor R\$92.776.000,00 em 30/06/1999), via aumento de capital na CRL pelo Carrefour a ser pago R\$3.000.000,00 em 07/06/1999, como antecipação, R\$5.000.000,00 na data da assinatura, R\$73.000.000,00 na assunção da gerência da CRL e R\$9.000.000,00 depositados em conta bloqueada, liberados na transferência das ações; em 02/08/1999, Unibrás Alimentos Ltda aumentou o capital da CRL com os bens e direitos, a valores contábeis, que o Carrefour pretendia adquirir; em 02/08/1999, foi deliberado o aumento de capital social da CRL, em R\$118.136.000,00 (R\$851.000,00 de capital social e R\$117.285.000,00 de reservas de capital) totalmente subscrito pela Saitpar Comércio, Administração e Participação Imobiliária Ltda, controlada pelo Carrefour e pela Brepa; em 03/08/1999, a CRL foi cindida e a parcela de R\$2.500.000,00 de capital social e R\$87.500.000,00 de reserva de ágio foram incorporadas pela Unibrás, que se retirou, passando a Saitpar a única acionista e o PL da CRL R\$30.636.000,00 (capital social R\$851.000,00, mais reserva de ágio R\$29.785.000,00) valor contábil do acervo líquido adquirido; conseqüentemente, a Saitpar registrou ágio de R\$87.500.000,00 (R\$118.136.000,00 (-)R\$30.636.000,00); em 29/10/1999, a Brepa aumentou o capital social da CarrPart mediante a conferência da totalidade de ações da Saitpar, restando o Carrefour e o CarrPart como acionistas da CRL; em 29/12/1999, a CRL incorporou a Saitpar a valor dos livros e o ágio que a Saitpar registrava passou a ser ágio amortizável na CRL; finalmente, a CRL foi incorporada pelo Carrefour em 31/03/2001, a valor dos livros (conforme laudo de avaliação o ativo diferido era de R\$87.500.000,00, valor apurado pela Saitpar), assumindo aquele ativo diferido amortizável; a aquisição foi objeto de noticiário e aprovada pelo CADE;

- i. RDC Supermercados Ltda – anexa os docs. nº 90 a 110, págs. 5.508/6.255; explica que esta empresa foi constituída pelos vendedores a fim de receber os negócios que o Carrefour veio a adquirir; a RDC primeiramente incorporou ao seu patrimônio parcelas cindidas das 3 redes de supermercados, Continente, Rainha e Dallas, no total de 38 lojas; no Compromisso de Aquisição Societária e Outras Avenças, Carrefour, em 04/12/1999, se compromete a adquirir 100% das ações da RDC; posteriormente, no 1º Aditivo, o Carrefour cedeu à sua controladora Brepa esse direito; a Brepa pagou R\$664.837.252,00, conforme contratos e recibos de depósitos: R\$25Milhões em 10/01/2000, R\$150Milhões na data da transferência das ações e R\$489.837.252,00 em contas bloqueadas dos vendedores, passando a única quotista; a Brepa apurou o ágio R\$661.438.252,00, pois o PL da RDC era R\$3.399.000,00 (conforme laudos de avaliação das parcelas cindidas das redes Continente(R\$1.540.000,000, Rainha(R\$950.000,00) e Dallas (R\$900.000,00), somados aos R\$9.000,00 de capital social inicial da RDC; explica que, do valor total do ágio R\$640.671.840,73 foram com base na expectativa de rentabilidade futura (conforme laudo de avaliação pelo Banco CFF Brasil, valor R\$688.038.,003,00) da RDC e R\$20.766.411,27 diferença entre valor de mercado e contábil dos bens do ativo; em 05/09/2000, a CarrPart, uma das sócias da Rivierepar Participações Ltda, foi incorporada pelo Carrefour que passou a controlar a última, junto com a Brepa; em 01/10/2000, o capital social da Rivierepar foi aumentado para R\$669.286.468,30, integralizado pela Brepa com o investimento na RDC, o que incluiu o ágio que a Brepa havia apurado (valores conforme laudo de avaliação do valor contábil); em 02/10/2000, a RDC incorporou a Rivierepar e neste momento, o ágio registrado pela Rivierepar em relação à RDC se tornou ativo diferido da própria RDC, passível de amortização fiscal e a RDC passou a ser diretamente controlada pelo Carrefour e Brepa; em 29/12/2000, a Brepa aumentou o capital do Carrefour (do qual também é acionista controladora) em R\$728.134.633,55, dos quais R\$654.850.445,45 correspondem a 100% das quotas da RDC; dessa forma, o Carrefour passou a único sócio da RDC; posteriormente, a RDC sofreu duas cisões sucessivas, em 01/01/2001 (R\$142.136.152,44 de PL e R\$112.331.958,50 de ativo diferido, sendo que em 28/12/2000, os vendedores reembolsaram R\$13.119.000,00 devido a ajustes da cláusula 3.4, b.2 e c.2 do contrato de 04/12/1999) e 10/05/2002 (R\$102.163.462,68 de PL e R\$87.386.756,91 de ativo diferido), sendo as parcelas cindidas sucessivamente transferidas para o Carrefour, junto com a parte do ativo diferido correspondente; com isso, o Carrefour passou a registrar parte do Ativo Diferido anteriormente da RDC; em 30/09/2002, o restante do ativo diferido da RDC, no valor de R\$427.834.125,32 foi transferido para o Carrefour por meio do Compromisso de Venda de Estabelecimentos Comerciais e Outras Avenças, na modalidade “porteira fechada”; demonstra que, nessa operação a RDC teve um ganho de R\$5.801.877,60 em 30/09/2002; o Carrefour pagou R\$376.951.818,00, conforme laudo de avaliação pela Bretãs, Garibaldi & Alonso Engenharia e Consultoria, data base 30/09/2002, referente aos 34 estabelecimentos então operados pela RDC; a partir de então, a RDC mudou seu objeto social para fomento mercantil, com nova razão social de RDC Foccar Factoring Fomento Comercial Ltda; após essas transferências, o Carrefour passou a registrar o ativo diferido de R\$633.354.718,33 (112.331.958,50+ 87.386.756,91+ 427.834.125,32+ 5.801.877,60 – custo adicional para assumir o ativo diferido), passível de amortização fiscal; a aquisição foi objeto de noticiário e aprovada pelo CADE;

11. Sobre glosa das despesas da linha 31 da Ficha 05 da DIPJ 2008/2007, autuadas na infração de não adição ao lucro real de provisões constituídas pelo contribuinte, afirma que a fiscalização entendeu que o contribuinte deduziu os saldos das contas contábeis 60001000 - Provisão de PLR (no valor de R\$ 10.305.429,12), 61540500 - Multas não dedutível (no valor de R\$ 59.135.386,80) e 71000000 TaxasCorpDiferida(PL)IFRS (no valor de R\$ 53.625.344,90), para fins de apuração do IRPJ e da CSLL; e que, devido a esse entendimento equivocado, a fiscalização glosou essas despesas supostamente deduzidas no ano-calendário 2007, sendo que o único argumento fiscal é de que esses valores não seriam passíveis de dedução, simplesmente por não decorrerem de provisões que figurem no rol taxativo dos artigos 335 a 339 do RIR, de 1999; e que, mesmo se não possuísem natureza de provisões, sua dedutibilidade dependeria ainda de demonstração pelo contribuinte, por meio de documentos hábeis e idôneos, da ocorrência, usualidade e necessidade dessas despesas (art. 299 do RIR de 1999); aduz que a contabilidade faz prova a seu favor.

- a. Diz que a conta patrimonial 45000001 – Provisão de PLR (patrimonial) tem como contrapartida a conta 60001000 – Provisão de PLR, portanto, todo débito lançado na segunda, tem como contrapartida crédito na primeira e, no momento em que é apurado PLR a ser pago, esse valor é transferido da conta 45000001 para um “contas a pagar” patrimonial, ocorrendo o efeito da exclusão fiscal; devido a esse procedimento contábil, as contas de resultado já eram afetadas desde o início, mas o saldo da 45000001 – Provisão de PLR é integralmente adicionado ao lucro real, na linha 3, da Ficha 9^a (que é igual à linha 32 da Ficha 05^a na coluna parcelas não dedutíveis) e na linha 24 da Ficha 5A (docs nº 111 e 112) para fins de apuração de IRPJ e CSLL, o que também está demonstrado no saldo contábil do balancete doc nº 113;
- b. O saldo da conta de resultado 61540500 em 31/12/2007 foi R\$65.579.596,03, lançada como despesa; para fins fiscais, foi adicionado ao lucro real na linha 19 da Ficha 5^a e linha 3 da Ficha 9^a (doc. Nº 114) o valor R\$6.444.209,23 (fração daquele) e ainda R\$198.630,31 de saldo da conta 61540500, totalizando a adição de R\$6.642.839,54; a diferença entre R\$65.579.596,03 e R\$6.444.209,23, que é o valor R\$59.135.386,80, glosado, foi adicionada na linha 24 da Ficha 5^a e linha 3 da Ficha 9^a, pela conta de provisão 33120000 (cuja movimentação anual foi R\$1.994.015,01 e que é a contrapartida da conta de resultado 61540500); a abertura da linha 3 da Ficha 9^a demonstra que os R\$1.994.015,01 foram adicionados ao lucro real (doc. 115) e o doc. 116 e a planilha doc. 117 demonstram que inclui os R\$59.135.386,80; também cita o balancete doc. 118.
- c. A conta de provisão 33120000 também é contrapartida de outras contas: 71000000 e outras, cujos saldos totalizaram R\$206.875.167,54; quanto ao valor glosado de R\$53.625.344,80 da conta 71000000, a movimentação foi análoga à da conta do item anterior; que o valor foi adicionada na linha 24 da Ficha 5^a e linha 3 da Ficha 9^a, pela conta de provisão 33120000, cuja movimentação anual foi R\$1.994.015,01; que a abertura da linha 3 da Ficha 9^a demonstra que os R\$1.994.015,01 foram adicionados ao lucro real (doc. 115) e o doc. 116 e a planilha doc. 119 demonstram que inclui os R\$53.625.344,80; também cita o balancete doc. 118.

12. Quanto à terceira infração, omissão de receitas devido à existência de saldos negativos nas contas de receitas de bonificações que teriam reduzido os saldos positivos de outras espécies de receitas de bonificações e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, diz que a fiscalização lançou de ofício a receita no montante de R\$435.166.020,94, que é a soma daqueles saldos negativos, considerando que foram criados artificialmente; explica que recebe dos seus fornecedores dois tipos de bonificações: “em dinheiro”, e “com descontos nas duplicatas”; a pagar; as bonificações em dinheiro recebidas são contabilizadas como

receitas de bonificações e sujeitas aos tributos incidentes; as bonificações com descontos, por sua vez, são de dois tipos:

- a. *“Bonificações com Descontos em Geral”, que são redutoras do custo das mercadorias vendidas, não sendo consideradas receitas que se incorporem nas bases de cálculo do PIS e da Cofins; são temporariamente registradas como receita de bonificação (contas do grupo 53) e posteriormente debitadas contra a conta 70.290.400 – Receitas financeiras de bonificações, a qual é incorporada na base de cálculo do IRPJ e CSLL;*
- b. *e “Bonificações com Descontos decorrentes de Inserção Comercial”, decorrentes de exposição dos produtos dos fornecedores em materiais publicitários divulgados pelo requerente; são redutoras de passivos da requerente contra as agências de publicidade e veículos de comunicação; não se trata de receita sujeita a PIS, Cofins, IRPJ e CSLL; são temporariamente contabilizadas na conta 53.400.000-Inserção Comercial e depois debitadas contra a conta 61.400.300 – Mídia Coop_repasse Fornecedores; portanto, há redução de uma receita, tendo como contrapartida a redução de uma despesa, não afetando a base de cálculo do IRPJ e CSLL.*

13. A autuação de omissão de receitas se deu porque o fiscal constatou saldos negativos nas contas 53.100.000 – Bonificações Nacionais, 53.100.100 – Garantido Nacional, 53.200.000- Bonificação Margem Garantida e 53.400.000 - Inserção Comercial, concluindo que saldos devedores dessas contas de receita em vários meses de 2007, reduziam a base de cálculo do IRPJ e CSLL; o litigante assevera que não há omissão de receita:

- a. *Diz que os saldos negativos decorrem de equívoco de classificação contábil e não impactaram as receitas totais de bonificação, pois estas são reclassificadas como receita financeira; explica que o procedimento que adota é de sempre registrar as bonificações do tipo “Repasse Comercial” na conta 53.100.100-Garantido Nacional (verbas incondicionais e de bonificação internacional), e sempre registrar as bonificações do tipo “CPVB FCO Preço e Margem Garantida” na conta 53.200.000- Margem Garantida; que, por esse motivo, após o registro das bonificações “Repasse Comercial” e “Ganho de Escala” nas Conta 53.100.100 e 53.200.000, respectivamente, o departamento responsável pelas bonificações instrui a contabilidade para: (i) debitar a Conta 53.100.100 (Garantido Nacional) o 53.200.000 (Margem Garantida); e (II) creditar a Conta 70.290.400 (Receitas Financeiras de Bonificação); afirma que, em 2007, a contabilidade se equivocou e, ao reclassificar as bonificações de “Repasse Comercial”, em vez de debitar 53.200.100–Margem Garantida (que ficou com saldo maior que o devido), debitou 53.100.100-Garantido Nacional (que ficou com saldo negativo); junta o Doc. 120 (telas dos sistemas Controle de Bonificações e Recebimentos-CBR); Doc. 121 valores debitados e creditados em cada conta de bonificação, grupo 53, que foram R\$27.510.706,00 na conta 53.100.100 Garantido Nacional e R\$33.788.142,00 na conta 53.200.000-Margem Garantida; Doc. 122, bonificações “Repasse Comercial” no total de R\$23.887.193,47; Doc. 123 bonificações recebidas de “CPVB FCP Preço e Margem Garantida”, do mês Janeiro/2007, no total de R\$31.668.059,10; que o débito de R\$55.545.253,00 (que é exatamente a soma das bonificações de “Repasse comercial” e de “Fco Preço e Margem Garantida”) na conta 53.100.100-Garantido Nacional é que gerou o saldo negativo de R\$32.077.181,00; afirma que equívoco semelhante ocorreu em outros meses de 2007, gerando os saldos negativos indevidos;*
- b. *e se impactassem, o que se admite apenas para argumentar, tal impacto seria neutro porque a contrapartida desses ajustes corresponde a (Doc. 124) balancete;*

- i. uma receita financeira, que compõe o lucro líquido, conta 70.290.400 – Receitas financeiras de bonificação;*
- ii. ou a redução de uma despesa, o que aumenta o lucro líquido, que é o caso das “Bonificações com Desconto decorrentes de Inserção Comercial”, que são temporariamente registradas na conta 53.400.000 – Inserção Comercial e posteriormente debitadas contra a conta 64.400.300 – Mídia Coop-Repasse Fornecedores.*
- c. aduz que foi alvo de auto de infração por ter a autoridade entendido que o requerente reduziu indevidamente a base de cálculo do PIS e Cofins, sendo que o requerente esclarece a correção dos seus procedimentos no processo 16561.720008/2012-12; e que os autuantes, no caso, reconheceram que os valores debitados nas contas de receita de código 53, tiveram como contrapartida a conta 70.290.400–Receitas Financeiras Incondic e as deduções na conta 53.400.000- Inserção Comercial, foram creditadas na conta de despesa 61.400.300–Mídia Coop.-Repasse Forneced e 45.340.020-Propaganda Cooperada; o mesmo é reconhecido no Termo de Verificação e Encerramento do presente processo; por isso, deixa de requerer perícia, mas em caso contrário, requer perícia para provar que as contrapartidas não tiveram impacto no lucro líquido, evitando assim, dupla exigência de IRPJ e CSLL em relação ao valor da indevida omissão de receita auçada.*

14. Reclama da impossibilidade de incidência de juros Selic sobre a multa; ainda que incidam os juros apenas sobre o valor dos tributos lançados, a fim de se garantir para o caso de um resultado desfavorável no julgamento deste feito, diz que, após a lavratura dos autos, a multa lançada passa a ser mensalmente atualizada com base na taxa Selic, o que não tem amparo na lei (art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), nem no CARF e CSRF, mas no Parecer MF Cosit nº 218 de 02/04/1998; por isso, não podem ser cobrados juros sobre a multa de ofício proporcional

15. Aponta a improcedência dos juros Selic, conforme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que aponta real possibilidade de a taxa Selic vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários; por isso consta a sua aplicação e requer que seja desconsiderada no cômputo do crédito.

16. Reclama da abusividade da multa de ofício de 75% aplicada, porque o art. 142 do CTN deixa claro que, apenas se e quando for o caso, a autoridade administrativa deverá propor a penalidade aplicável; que no presente caso, o requerente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal não sendo justa tal penalidade, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida, conforme jurisprudência que transcreve;

17. Sobre a CSLL exigida, destaca que valem os mesmos argumentos de fato e de direito apresentados.

18. Destaca a necessidade de recomposição do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, indevidamente compensados pela fiscalização, uma vez demonstrada a improcedência da autuação.

19. Conclui, repassando os argumentos relatados e, no caso de mantidas as autuações, Dedução indevida de Provisões e Omissão de Receitas de bonificações, requer conversão do julgamento em perícia para análise dos documentos referentes a: i) equívoco da não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das contas de provisão questionadas; ii) equívoco de classificação contábil das bonificações; e indica e nomeia o perito e relaciona quesitos à pág. 3.376.

A 2ª Turma da DRJ em Curitiba, em análise da impugnação apresentada, julgou-a procedente em parte, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

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

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A legislação que rege o processo administrativo-fiscal determina que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência e a prova documental será apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO EXTENSA E COMPLEXA. INFRAÇÃO INSUFICIENTEMENTE QUESTIONADA.

Descabe qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa, por ser extensa a matéria autuada, se o procedimento fiscal e intimações consumiram 1 (um) ano, antes da ciência dos autos, e por alegação de que determinada infração foi questionada apenas superficialmente pelo autuante, se o contribuinte pode apresentar sua defesa na impugnação.

AUTOS DE INFRAÇÃO. IRPJ. CSLL. MESMO PROCESSO.

A legislação determina que as exigências de crédito tributário serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição e, se formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, isto é, na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência; essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores.

PERÍODO FISCALIZADO. REEXAME.

O fato de o contribuinte ter sido objeto de fiscalização em períodos anteriores ou o fiscalizado, não significa a homologação de todas as suas ações, nesses períodos, sendo que há previsão de eventual segunda fiscalização, devidamente autorizada.

PERÍCIA. DESNECESSÁRIA.

Indefere-se o pedido de perícia, considerada desnecessária, por pretender imputar ao perito indicado a atribuição de julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DEMONSTRATIVO FUNDAMENTADO DO ÁGIO. NÃO APRESENTAÇÃO. EXIGÊNCIA LEGAL. GLOSA DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO.

O valor do ágio, cujo fundamento econômico seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base na previsão dos resultados nos exercícios futuros, deverá ser demonstrado em documento que indique de forma clara e consistente a avaliação da empresa a valor presente, justificando o valor do ágio na aquisição de participação societária, e este demonstrativo deverá ser arquivado pelo contribuinte como comprovante da escrituração do ágio; se não apresentado como exige a lei, justifica-se a glosa das despesas de amortização do ágio registradas.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS.

Uma das premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532, de 1997, é o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, que deve ser comprovado com documentação hábil.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis na determinação do lucro real as provisões expressamente autorizadas na legislação.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. PROVA DA DEDUÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas operacionais de provisões indedutíveis, cuja adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o contribuinte não logra comprovar.

CONTAS DE RECEITA. SALDOS DEVEDORES. ERRO DE CONTABILIZAÇÃO.

Alegados erros de contabilização que resultaram em saldos devedores indevidos em contas de receitas devem se comprovados com documentos contábeis-fiscais, sendo insuficientes listagens e demonstrativos.

CONTAS DE RECEITA. SALDOS DEVEDORES. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam receita omitida, saldos negativos de contas de receita, resultantes de deduções de valores superiores aos saldos existentes, se os alegados erros de contabilização não foram comprovados.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Sendo o IRPJ e CSLL, apuração anual, lançamentos por homologação e aplicável o art. 150, § 4º do CTN, o lançamento fiscal de glosa de ágio indevidamente deduzido no ano-calendário 2007, cientificado em 17/12/2012, não foi atingido pela decadência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

Em resumo, a decisão de primeira instância assim concluiu:

- não acolher as preliminares de nulidade e de decadência do lançamento, e indeferir o pedido de perícia;

- no mérito, julgar procedente em parte a impugnação relativa à glosa de dedução de ágio. Julgou procedentes as glosas das deduções indevidas de provisões para multas fiscais e da dedução de Provisão de Participação nos Lucros e Resultados-PLR, mantendo, contudo, a exigência relativa a omissão de receitas de bonificação. Decidiu ainda que não há incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 18 de outubro de 2013, uma sexta-feira (fl. 6654), apresentando recurso voluntário de fls. 6655-6760 em 18 de novembro de 2013.

Em síntese, a recorrente repisa seus argumentos apresentados em impugnação, requerendo a reforma da decisão recorrida na parte em que manteve a exigência, e o consequente cancelamento do crédito em litígio. Alguns pontos específicos tratados em seu recurso merecem ser reforçados. Para tanto, reproduzo as conclusões e os pedidos constantes do recurso:

441. Este Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser integralmente apreciado e acolhido em suas preliminares, bem como nas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta exigência fiscal.

442 Em sede de preliminares:

(i) Ficou demonstrado que a falta de questionamento da D. Fiscalização acerca da terceira infração imputada à Recorrente - suposta omissão de receitas - representa verdadeiro cerceamento do direito de defesa do contribuinte, tendo em vista que a Recorrente não teve nem a oportunidade de se manifestar a respeito do impacto dos saldos negativos das contas de Bonificações na apuração do IRPJ e da CSL. Esse fato, por si só, já seria o bastante para a declaração de nulidade do presente questionamento;

(ji) A quantidade e a complexidade das infrações imputadas pela D. Fiscalização à Recorrente, em um único Auto de Infração, prejudica de forma evidente o regular exercício do direito de defesa do contribuinte. Esse fato, por si só, também seria o bastante para a declaração de nulidade do presente Auto de Infração. Caso a nulidade não seja admitida, no mínimo, deveria ser assegurado o desmembramento do Auto de Infração em 3 (três) Autos de Infração autônomos;

(iü) Foi demonstrado que todos os questionamentos da D. Fiscalização relativos à dedutibilidade das despesas de amortização dos ágios gerados nos anos-calendários de 1998 a 2005 encontram-se fulminados pela decadência. Isso porque, o fato gerador da formação dos ágios que geraram as despesas de amortização deduzidas pela Recorrente, que corresponde à data das aquisições, ocorreu nos anos-calendários de 1998 a 2005, praticamente 14 (catorze) e 7 (sete) anos antes da lavratura do Auto de Infração que deu origem ao presente Processo Administrativo;

(iv) Mesmo que a decadência acima não seja admitida, a Recorrente também demonstrou que o entendimento mais favorável às autoridades fiscais é no sentido de que o prazo decadencial para contestar operações que tenham gerado o direito à amortização fiscal do ágio deve ser contado da data em que ocorre a incorporação da Adquirida pela Adquirente (formação do ativo diferido), razão pela qual as operações em discussão neste Processo Administrativo, envolvendo incorporações realizadas nos anos de 1999 a 2006, só poderiam ser contestadas, respectivamente, de 2004 a 2011. Este entendimento está pautado nos seguintes argumentos:

- É na data da incorporação que se verifica a perda que gera o direito à amortização fiscal do ágio. É a partir desse momento que o crédito fiscal ficará registrado na escrituração fiscal do contribuinte e poderá ser contestado pelas autoridades fiscais. Este entendimento está pautado em ampla jurisprudência deste E. CARF;

- Diferentemente do caso de aproveitamento de prejuízos fiscais, não há norma específica que obrigue o contribuinte a comprovar a origem do ágio independentemente do prazo transcorrido entre a geração da perda e o seu aproveitamento fiscal;

- Entendimento contrário ofende ao princípio da segurança jurídica, uma vez que, se determinado direito encontra-se incorporado ao patrimônio de determinada pessoa jurídica por período de cinco anos sem qualquer oposição, não podem as autoridades fiscais pretender contestar a sua origem. Caso seja conferida essa prerrogativa às autoridades fiscais, abre-se precedente perigosíssimo para a estabilidade das relações jurídicas e sociais;

• O momento em que a perda é gerada (incorporação da Adquirente pela Adquirida) é diferente do momento em que ocorre a amortização fiscal propriamente dita. Enquanto no primeiro momento (incorporação das sociedades) inicia-se o prazo decadencial para as autoridades fiscais contestarem as operações que deram causa ao ágio, no segundo momento inicia-se o prazo decadencial para que as autoridades fiscais verifiquem se aquela despesa foi corretamente deduzida e se atende aos requisitos mínimos estabelecidos pela Lei 9.532/97 (mínimo de 1/60 por mês). Nesse segundo momento é permitida apenas a análise específica da dedutibilidade em si e não dos negócios jurídicos que deram origem ao crédito fiscal no passado.

(v) Também preliminarmente, ficou demonstrada a impossibilidade de exigência de documentos relacionados às operações de aquisição com pagamento de ágio ocorridas nos anos-calendários de 1998 a 2005, tendo em vista que a Recorrente não era mais obrigada a guardar os documentos fiscais relacionados a esses períodos, em razão, inclusive, da decadência do direito do Fisco;

443.No mérito, restou comprovado que o entendimento da D. Fiscalização, ao analisar os fatos narrados no presente Recurso Voluntário e imputar as 3 (três) infrações à Recorrente, foi completamente equivocado.

444.Nas razões do Direito relacionado à primeira infração - glosa das despesas de amortização fiscal de ágio:

(i) A Recorrente demonstrou e comprovou de forma satisfatória o valor total pago nas aquisições e os montante dos ágios reconhecidos nas 7 (sete) operações questionadas pela r. Decisão recorrida (5239, Consensus, CRL, Planaltão, Sernamby, Mateare Newco);

(ii) Todas as operações estavam baseadas em contratos firmados entre as partes envolvidas e, quando necessário, foram objeto de deliberações societárias nas empresas interessadas. Além disso, as operações foram devidamente contabilizadas e registradas, tendo, inclusive, sido objeto de reportagens veiculadas pela imprensa;

(iii) A Recorrente demonstrou também que a contabilidade faz prova em seu favor, conforme estipulado pela legislação tributária e reconhecido pela jurisprudência administrativa, de forma que cabe à D. Fiscalização a prova da inveracidade dos fatos. Em razão disso, não é procedente a mera desconsideração dos documentos apresentados pela Recorrente sem qualquer prova em contrário por parte das D.D. Autoridades Fiscais;

(iv) A legislação tributária, pelo artigo 385, parágrafo 3º, do RIR/99 apenas exige que, caso o ágio seja baseado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade, o contribuinte deverá arquivar uma demonstração desse fundamento como comprovante da escrituração. Isso foi feito pela Recorrente nas 7 (sete) aquisições questionadas no presente Processo Administrativo;

(v) Já quanto ao segundo argumento trazido pela D. Fiscalização, no sentido de que a Recorrente deveria ter procedido a uma avaliação dos ativos conhecidos das sociedades adquiridas, a valor de mercado, e então atribuir parte do ágio pago à mais-valia e alocar apenas a parcela residual à expectativa de rentabilidade futura, também restou demonstrada a ilegalidade dessa exigência presente no Auto de Infração. Inclusive, a própria r. Decisão recorrida, de forma ce, da, reconhece que a premissa utilizada para D. Fiscalização não poderia ser admitida por falta de fundamento legal no seu questionamento;

(vi) A Recorrente demonstrou que o ágio pago pelo Grupo Carrefour foi efetivamente fundamentado na expectativa de rentabilidade futura das 7 (sete) sociedades, conforme se depreende dos laudos de avaliação econômico-financeira. Inclusive, vale mencionar que a legislação tributária, quando trata da documentação de suporte do ágio reconhecido pelo contribuinte, não faz menção a laudo ou a qualquer formalidade essencial ao documento;

(vii) Além disso, ficou também demonstrado que o questionamento de um laudo técnico precisa ser baseado em outro laudo técnico, tendo em vista que, em matéria de prova, as autoridades fiscais somente podem desconsiderar uma prova técnica se trouxerem uma outra prova técnica que demonstre a incorreção ou a deficiência da prova apresentada pelo contribuinte. É exatamente por isso que meros comentários que pretendam desacreditar os laudos de avaliação (tal como os comentários feitos pela D. Fiscalização e pela r. Decisão recorrida) não devem ser levados em consideração;

(viii) Portanto, a Recorrente demonstrou que a glosa das despesas de amortização dos 7 (sete) ágios pagos pelo Grupo Carrefour não merecem prosperar, tendo em vista que os procedimentos adotados pela Recorrente estão de acordo com a legislação fiscal em vigor, com a jurisprudência administrativa recente e a mais autorizada doutrina que trata sobre o tema;

(ix) Por fim, a Recorrente demonstrou que grande parte das lojas adquiridas nas diversas aquisições já foi encerrada. Neste caso, ainda que, *ad argumentandum*, os valores investidos não tivessem sido desdobrados em valor de investimento e ágio-rentabilidade, evidentemente que todo o valor investido seria custo de aquisição dessas lojas. Neste caso, quando do encerramento das lojas, o valor alocado a essas lojas deveria ser considerado como uma perda definitiva, dedutível para a Recorrente, nos termos do que estabelece o parágrafo terceiro, alínea (b), do artigo 7º da Lei 9.532/97.

445. Nas razões do Direito relacionado à segunda infração - suposta não adição ao lucro real de provisões específicas constituídas pela Recorrente:

(i) Foi demonstrado, de forma detalhada, que todos os saldos questionados pelo Auto de Infração não produziram quaisquer efeitos fiscais em favor da Recorrente, tendo em vista que os saldos questionados das contas 60001000, 61540500 e 7100000 foram devidamente adicionados ao lucro real da Recorrente, tendo sido levados em consideração para fins de apuração de IRPJ e CSL. A neutralidade fiscal desse procedimento foi, inclusive, atestado por Parecer Contábil (doe. nº 5) anexado ao presente Recurso Voluntário;

(ii) Diante dessa premissa, que foi ignorada pela D. Fiscalização na análise dos fatos e documentos apresentados pela Recorrente, há 3 (três) argumentos principais que demonstram a ilegitimidade da segunda infração:

- O primeiro é que os referidos saldos questionados das contas contábeis não foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSL apurados pela Recorrente no ano-calendário de 2007. Esses saldos produziram apenas efeitos contábeis, para fins de apuração do lucro líquido, de forma que foram tributados pela Recorrente no ano-calendário de 2007. O presente questionamento das D.D. Autoridades Fiscais representa verdadeiro confisco, já que pretende exigir valores indevidos ao tributar despesas que não foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSL;

• O segundo argumento é que, independente do procedimento contábil adotado pela Recorrente, o importante é que tal procedimento não produziu qualquer efeito fiscal. Assim, é notório que meros procedimentos contábeis não podem ser invocados pela D. Fiscalização para gerar direitos ou deveres;

• O terceiro argumento é que a Recorrente demonstrou pela sua contabilidade que os saldos das contas contábeis sob questionamento não foram deduzidos para fins de IRPJ e CSL. A aplicação do artigo 923 e 924 do RIR/99 estabelece que os registros contábeis fazem prova a favor da Recorrente, devendo as autoridades fiscais fazer prova da inveracidade dos fatos. Essa prova em contrário não foi feita pela D. Fiscalização no caso discutido no presente Processo Administrativo.

446. Nas razões do Direito relacionado à terceira infração - suposta omissão de receitas:

(i) Restou comprovado que determinadas contas de receita encontram-se com saldo devedor em razão de mero equívoco de classificação contábil. Isso porque, quando da transferência de determinadas bonificações das respectivas contas de receita de bonificação para a conta nº 70.290.400 (Receitas Financeiras de Bonificação), a Recorrente indevidamente debitou as Contas 53.100.000 (Bonificações Nacionais), 53.100.100 (Garantido Nacional) e 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida), quando deveria ter debitado contas distintas;

(ii) Como resultado deste fato: (a) os saldos das contas de bonificação que deveriam ter sido debitadas permaneceram superiores aos saldos que deveriam ter sido apurados; e (b) os saldos das contas que foram debitadas (Contas 53.100.000 - Bonificações Nacionais - 53.100.100 - Garantido Nacional - e 53.200.000 - Bonificação Margem Garantida) ficaram devedores;

(iii) O mero equívoco de classificação contábil não gerou qualquer lesão ao Erário, uma vez que a receita total consolidada (sujeita à incidência do IRPJ, CSL, PIS e COFINS) não é modificada. De fato, os valores positivos das contas que deveriam ter sido reduzidas (em razão do débito à conta de receita financeira de bonificação) compensam os valores devedores nas outras contas de receita. Portanto, não há qualquer irregularidade e o Auto de Infração deve ser cancelado neste ponto;

(iv) Caso entenda-se que os saldos negativos reduziram o total das receitas de bonificação da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente demonstrou que este impacto seria neutro para fins de IRPJ e CSL, uma vez que a contrapartida destes ajustes é: (a) uma receita financeira, que compõe o lucro líquido; ou (b) a redução de uma despesa, que aumenta o lucro líquido em razão da redução de despesas dedutíveis;

(v) O tratamento contábil dos débitos das bonificações é reconhecido expressamente pela D. Fiscalização. Caso não seja reconhecida a neutralidade deste tratamento contábil, requer-se a realização de perícia contábil para comprovar que as contrapartidas dos débitos efetuados às contas de Bonificações com Descontos foram as contas 70.290.400 (Receitas Financeiras de Bonificação) e 61.400.300 (Mídia Coop - Repasse Fornecedores), sem impacto no lucro líquido da Recorrente; e

(vi) Em conclusão, restou comprovado que, caso a presente exigência seja mantida quanto à questão da suposta omissão de receita, haverá flagrante dupla exigência de IRPJ e CSL sobre a mesma grandeza (*bis in idem*), o que não pode ser admitido.

447. Ainda que o presente questionamento pudesse ser considerado procedente, o que se admite para argumentar, a multa de 75% aplicada pela D. Fiscalização é desproporcional à suposta infração cometida pela Recorrente, devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta.

[...]

451. Dessa forma, requer-se seja o presente Recurso Voluntário integralmente provido, com o objetivo de reformar a r. Decisão recorrida e cancelar integralmente o Auto de Infração, juntamente com as penalidades e juros aplicados, com o consequente arquivamento do Processo Administrativo.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 11.455-11.491.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 18 de outubro de 2013, uma sexta-feira (fl. 6654). Assim, o início da contagem do prazo se deu em 21 de outubro de 2013 (uma segunda-feira, primeiro dia útil após a ciência). Por consequência o prazo fatal para apresentação do recurso voluntário se deu no dia 19 de novembro de 2013. Tendo o contribuinte apresentado recurso voluntário de fls. 6655-6760 em 18 de novembro de 2013, o mesmo mostra-se tempestivo. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso, dele, portanto, tomo conhecimento.

O Presidente da 2ª Turma da DRJ em Curitiba recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c, art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, haja vista que no julgamento dos autos do qual resultou o acórdão nº 06-42.393 julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, exonerando o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço também do recurso de ofício.

2 RECURSO DE OFÍCIO

2.1 DOS ÁGIOS CUJA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO FOI JULGADA PROCEDENTE – OMS E RDC

Em ambas as operações, a amortização do ágio foi questionada pela autoridade lançadora quer por suposto vício nos laudos apresentados (não haveria avaliação dos bens a valor de mercado, mas tão somente a avaliação quanto à rentabilidade futura), quer por ausência da comprovação do pagamento efetivo do ágio.

Sendo esses os questionamentos que embasam a exigência, a turma julgadora *a quo*, em primeiro lugar, afastou a questão apontada em relação aos laudos:

[...] contudo, o critério contábil de que o ágio deve se compor de ágio de avaliação dos ativos a preço de mercado e o restante como expectativa de rentabilidade futura, não era previsto na legislação tributária aplicável aos anos em que ocorreram as apurações dos ágios e nem mesmo ao ano 2007, não se podendo desconsiderar os laudos com base nessa premissa.

Em relação a tal ponto, também crucial em relação ao recurso voluntário, corroboro do entendimento da decisão recorrida, e também aduzido pela Recorrente, de que a necessidade de avaliação a valor de mercado dos bens do ativo somente passou a ser exigido após a edição da Lei nº 12.973/2014. Tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2007, sequer

vigiam as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007 que passaram a prever novas regras contábeis a partir de 2008.

Ressalta-se ainda que a Lei nº 11.941/2009, em seus artigos 15 a 24, instituiu o denominado Regime Tributário de Transição – RTT, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da própria Lei nº 11.941/2009, sendo que o RTT teria início já no ano-calendário de 2008 e vigeria até a entrada em vigor de lei que viesse a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Com o intuito de manter a neutralidade tributária, buscava-se, justamente, que fossem aplicadas as regras tributárias e contábeis vigentes até 31/12/2007 para cálculo dos tributos federais.

E, nesse cenário, não há dúvida: a questão atinente à formação e amortização de ágio deveria se dar de acordo com as normas então vigentes. E, nesse particular, vigia o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, base legal do art. 385 do RIR/99, a seguir reproduzido:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Em suma, não havia a obrigatoriedade de, em primeiro lugar, fazer a avaliação dos ativos a valor justo para então se quantificar a rentabilidade futura do investimento. A necessidade de avaliação dos ativos a valor justo somente foi criada, para fins contábeis, com a edição da Lei nº 11.638/2007 (efeitos a partir de 01/01/2008), e, para fins tributários, com o advento da lei nº 12.973/2014. Tratando-se de fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2007, vigiam as normas que, como visto, desdobravam o custo de aquisição com base no patrimônio líquido e ágio/deságio, sendo que tal mais valia, ou menos valia, deveria estar fundamentada em: I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, ou; II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, ou; III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Não é demais lembrar que absolutamente todos os casos analisados por esta turma na vigência do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 classificaram o ágio em um dos

fundamentados permitidos pela lei, jamais em dois ou mais deles, não sendo tal matéria jamais questionada nos procedimentos fiscais em questão.

Por fim, cumpre ressaltar que toda fundamentação teórica contida no Termo de Verificação Fiscal refere-se aos novos contornos contábeis e fiscais advindos a partir da edição da Lei nº 11.638/2007, a qual, como já esclarecido, não se aplicava ao período de ocorrência do fato gerador no caso concreto.

A própria Receita Federal possui tal entendimento, conforme pode se observar na Solução de Consulta Cosit nº 3, de 22 de janeiro de 2016:

28. Ainda com relação às novas regras contábeis, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, cabe lembrar que tais regras não influenciam a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Consulente, uma vez que essa estava, à época da aquisição da participação societária, obrigada ao Regime Tributário de Transição (RTT). Deste modo, serão consideradas, para fins de apuração do ágio amortizável no caso objeto desta consulta, as regras tributárias vigentes em 31 de dezembro de 2007, sendo os ajustes na escrituração contábil da Consulente efetuados através do Controle Fiscal de Transição – FCONT, instituído pela Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009.

Na mesma Solução de Consulta Cosit nº 3/2016, a RFB esclarece que, antes da edição da Medida Provisória nº 627/2013 (convertida na Lei nº 12.973/2014), os fundamentos para justificar o ágio não eram sobrepostos, mas sim excludentes entre si. Veja-se:

62. Relativamente aos fundamentos econômicos do ágio apurado na aquisição de participação societária, considerando a legislação fiscal anterior às alterações trazidas pela Medida Provisória nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, esses estão exaustivamente relacionados no § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, já transcrito acima. Em síntese, o adquirente da participação societária, que paga um preço superior ao valor do patrimônio líquido à época da aquisição deve justificar e comprovar esse ágio com base em três fundamentos, a saber:

a) diferença entre o valor de mercado de bens do ativo da investida e seu valor contábil;

b) expectativa de rentabilidade futura;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

63. A legislação não determina uma ordem a ser seguida, mas a interpretação literal do texto legal permite concluir que esses três fundamentos não são sobrepostos entre si, ao contrário, são excludentes entre si. Luis Eduardo Schoueri trata dessa questão, ao analisar os incisos do § 2º do art. 385 do RIR/1999:

Em síntese, enquanto nas hipóteses dos incisos I e III se procura avaliar, exclusivamente, o investimento por conta de seus ativos (contabilizados ou não), o inciso II busca antecipar os lucros a serem gerados pelo empreendimento, remunerando o vendedor. Nos

primeiros, o comprador paga o preço por algo que ele recebe, no ato; no último caso, o preço contempla algo que se espera venha a ser concretizado. (Schoueri, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo, Dialética, 2012. p.27)

64. Desta forma, não cabe o entendimento da Consulente de que a fundamentação do ágio é de livre escolha do contribuinte. Ademais, a “alocação” dependerá do demonstrativo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual deve apontar as verdadeiras razões que justificam o pagamento do ágio pelo Comprador.

65. Nesse mesmo sentido discorre Heleno Taveira Torres:

Esta eleição do fundamento econômico, como se pode deduzir, não é uma faculdade do investidor, uma liberalidade. Trata-se de uma evidente obrigação imputada ao titular do ágio, pelo § 2º, do art. 20, do Decreto-lei nº 1.598/77. Não basta, porém, indicar o fundamento econômico que motivou o surgimento do ágio. Imperioso será a sua demonstração por provas cabais da sua verificação. Necessário demonstrar, mediante provas coerentes e adequadas, a justificativa daquele que fora indicado. E a importância desta opção é inequívoca, pois, como bem observa Edmar Oliveira, “determinará o regime contábil e tributário a que aquela parcela (o ágio) será submetida, entre os diversos regimes existentes”(Torres, Heleno Taveira. O ágio fundamentado por rentabilidade futura e suas repercussões tributárias. Em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wy8/o-agio-fundamentado-por-rentabilidade-futura-e-suas-repercussoes-tributarias-heleno-taveira-torres>. Acesso em: 24/04/2015)

[...]

69. Aplica-se na determinação dos fundamentos econômicos do ágio o princípio da especialidade, o qual determina que a norma especial prefere à norma geral. Se dentre uma série de hipóteses legais existe uma cuja descrição se subsume melhor ao caso específico do contribuinte, é ela que deve ser aplicada.

Por outro lado, a decisão recorrida aborda outros vícios em relação ao laudo: (i) a ressalva feita pelos avaliadores de que não respondiam pelas informações fornecidas pelos interessados, e (ii) as sociedades adquiridas pelo Grupo Carrefour, ao contrário do indicado nos laudos apresentados, teriam apresentado prejuízos em curto espaço de tempo.

Talvez por um lapso, mesmo apontando tais vícios, a decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário para cancelar as glosas de amortizações referentes aos ágios nas aquisições de OMS e RDC. Por essas razões, a PGFN requereu em suas contrarrazões que o recurso de ofício fosse provido.

De toda forma, e considerando-se que tal entendimento repercute também em quase todos os demais ágios discutidos em sede de recurso voluntário, deixo claro que, a meu sentir, tais vícios apontados pela decisão recorrida não prosperam.

A questão atinente à ressalva feita pelos avaliadores de que não respondiam pelas informações fornecidas pelos interessados é praxe em todo e qualquer laudo de avaliação.

Caso tal objeção fosse válida, creio que até hoje nenhum caso envolvendo amortização de ágio julgado nesta Corte Administrativa teria sido validado.

No tocante aos prejuízos apurados pelas adquiridas de Carrefour logo após as operações realizadas, contrariando as previsões apostas nos laudos de avaliação, de igual modo, não se pode descaracterizar o ágio em razão de o lucro projetado, efetivamente, não ter efetivamente ocorrido, ainda mais se considerando somente os primeiros períodos após a aquisição, como fez constar a decisão recorrida, e não todo o período a que se refere o fluxo de caixa descontado. Ademais, a configuração do ágio há de ser feita no momento da aquisição do investimento, e de sua amortização, no momento da extinção do investimento, não podendo analisar-se a dedutibilidade da amortização do ágio realizada no passado com base no ocorrido no futuro. Ou a despesa é dedutível no momento em que incorrida, com os elementos disponíveis naquele momento, ou não o é, não podendo ficar ao alvedrio de variáveis futuras, exceto quando a lei assim o prevê, como no caso das perdas em recebimento de créditos.

O fato de os lucros não se confirmarem no futuro, de maneira alguma, pode desnaturar a idoneidade dos laudos apresentados.

Na ausência de elementos concretos de falsidade ou vícios efetivos nos laudos, não há como descaracterizá-los.

Ademais, como bem colocado pela Recorrente, tais matérias adicionais referentes ao laudo de avaliação sequer foram abordadas pela autoridade lançadora, o que, por conseguinte, caracteriza inovação do lançamento, procedimento vedado aos órgãos julgadores, como bem determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. [...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Esclareço, contudo, que deixo de declarar a nulidade de tal decisão em razão de, no mérito, a decisão ser favorável à Recorrente em relação à amortização dos ágios de “OMS” e “RDC”, conforme discorro a seguir.

Quanto à necessidade de comprovação do efetivo pagamento do ágio para que possa haver sua amortização, como bem asseverado pela decisão recorrida, esta turma julgadora, inclusive nesta composição atual, já firmou seu entendimento sobre tais pressupostos: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura; (iv) tenha havido real extinção do investimento mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, sem interposição de empresa veículo.

Especificamente em relação aos ágios de “OMS” e “RDC”, concluiu a decisão recorrida que houve comprovação do efetivo pagamento do ágio. Veja-se:

- i. Doc nº 28, em 28/05/1999, págs. 4.088/4.098, Contrato de Depósito entre Carrefour e OMS, tendo como intervenientes Banco CFF Brasil S/A, e os vendedores; nessa data o Carrefour deposita R\$10Milhões na conta bloqueada, cópia do cheque de depósito – esta cópia de cheque emitido pelo Carrefour, nominal a OMS, em 28/05/...., no contexto do contrato retro, é aceita como comprovação do pagamento deste valor;
- ii. Doc nº 30, págs. 4.117/4.118, cópias de depósito pelo Carrefour para a OMS de R\$6.000.000,00 e R\$167.000.000,00, datados 19/07/1999 – estas cópias de cheques emitidos pelo Carrefour e pela Brepa, respectivamente, nominais à OMS, em 19/07/1999, são aceitas como comprovação;
- iii. Doc nº 31, em 19/07/1999, págs. 4.119/4.128, conta caução bloqueada até o Closing, constituída pelo Carrefour em nome da OMS, tendo como interveniente o Banco CCF Brasil S/A; cópia de depósito R\$42.000.000,00 datado 19/07/1999 - – esta cópia de cheque emitido pelo Carrefour, nominal a OMS, em 19/07/1999, é aceita como comprovação do pagamento deste valor;

iv. [...]

g. RDC – No Compromisso de Aquisição, o Carrefour, que cedeu o direito de compra à sua controladora Brepa, avençou o preço:

Compro- vantes	Págs.	Valor	Descrição	Detalhamento	Beneficiário
			Bco-Agê-cc-ch		
Recibo	5.595/5.596	25.000.000,00	Unib-0352...100243	2.500.000,00	Manoel Lopes da Cunha Fava
			Unib-0352...100244	2.500.000,00	Antonio Lopes da Silva Cunha
			Unib-0352...100245	10.000.000,00	Joaquim Lopes da Cunha Fava
			Unib-0352...100248	3.750.000,00	Maria Margarida Dias da Costa Cunha
			Unib-0352...100249	3.250.000,00	Manoel Carlos Alves da Cunha
			Unib-0352...100246	1.500.000,00	Mario José Pereira Matias
			Unib-0352...100247	1.500.000,00	Marinilza Alves Cunha Matias
Recibo	5.597/5.598	150.000.000,00	BCN-0189...46	5.800.000,00	Joaquim Lopes da Cunha Fava
			BCN-0189...45	4.200.000,00	"
			BCN-0189...2	10.000.000,00	"
			BCN-0189...3	10.000.000,00	"
			BCN-0189...4	10.000.000,00	"
			BCN-0189...5	10.000.000,00	"
			BCN-0189...19	10.000.000,00	Antonio Lopes da Silva Cunha
			BCN-0189...20	5.000.000,00	"
			BCN-0189...21	5.000.000,00	"
			BCN-0189...22	5.000.000,00	"
			BCN-0189...48	7.500.000,00	Manoel Lopes da Cunha Fava
			BCN-0189...47	2.500.000,00	"
			BCN-0189...26	10.000.000,00	"
			BCN-0189...27	10.000.000,00	"
			BCN-0189...28	10.000.000,00	"
			BCN-0189...29	10.000.000,00	"
			BCN-0169...50	1.500.000,00	Mario José Pereira Matias
			BCN-0169...49	3.500.000,00	"

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

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16561.720140/2012-24
Acórdão n.º 1402-002.144

S1-C4T2
Fl. 11.579

			BCN-0169...41	1.312.500,00	"
			BCN-0189...35	5.000.000,00	Marinilza Alves Cunha Matias
			BCN-0189...36	1.312.500,00	"
			BCN-0189...30	10.000.000,00	Manoel Carlos Alves da Cunha
			BCN-0189...31	2.375.000,00	"
Contrato e Recibo Banco Safra S/A	5.599/5.608	106.755.716,00	BCN-0189...23, 18, 6, 9, 34, 39, 40		
			...-01500-02789-1...		
			...-00600-035026-1...		
			...-00600-035028-8...		
			...-00600-035027-0...		
			...-00600-035029-6...		
Contr de Depós Bco CCF Brasil	5.609/5690	230.081.537,00		117.964.870,00	
				20.000.000,00	
				3.350.000,00	
				40.000.000,00	
				5.416.667,00	
				40.000.000,00	
				3.350.000,00	
Compor Depós	5.691	148.000.000,00	Unib-0300	45.000.000,00	Joaquim Lopes da Cunha Fava
				25.000.000,00	Manoel Carlos Alves da Cunha
				45.000.000,00	Joaquim Lopes da Cunha Fava
				12.500.000,00	Mario José Pereira Matias
				8.000.000,00	Antonio Lopes da Silva Cunha
				12.500.000,00	Mario José Pereira Matias
Recibos devolução ao Carrefour	5.694/5.698	-13.119.000,00		6.302.020,00	
				3.103.980,00	
				1.856.500,00	
				928.250,00	
				928.250,00	
TOTAL PAGO		646.718.253,00			

159. Resumem-se a seguir os valores dos pagamentos de aquisições com ágio considerados comprovados:

Empresa adquirida	pagtos comprovados	PL adquirido	ágio comprovado	ágio pretendido	% reconhecido
OMS	225.000.000,00	61.000.504,15	163.999.495,85	163.999.495,85	100%
RDC (*)	646.718.253,00	3.399.000,00	622.552.841,73	640.671.840,73	97%
(*) R\$20.766.411,27 - ágio valor de imobilizado a preço de mercado					

Assim sendo, uma vez comprovado o efetivo pagamento do ágio, e ultrapassada a questão dos vícios apontados nos laudos, nego provimento ao recurso de ofício em relação à amortização dos ágios provenientes de OMS e RDC.

2.2 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Para a turma julgadora de primeira instância, não pode haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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 tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 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.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumprе esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer tal exigência.

2.3 RESUMO – RECURSO DE OFÍCIO

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO DE OFÍCIO a fim de restabelecer a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1 PRELIMINARES - NULIDADE

Segundo a Recorrente, o lançamento seria nulo em razão de supostamente não ter sido respeitado o princípio da razoabilidade, concedendo-se tão somente o prazo de 30 dias para apresentação de impugnação em relação à autuação por demais complexa, bem como porque a infração atinente à omissão de receitas não ter sido suficientemente questionada durante o procedimento de fiscalização, acarretando-lhe confusão para perfeito desempenho de seus argumentos de defesa.

Entendo não lhe assistir razão.

Em primeiro lugar porque o prazo de 30 dias para apresentação de impugnação é previsto em lei (art. 15 do Decreto nº 70.235/72), não havendo previsão legal para dilação da apresentação das razões de irresignação.

No que atine à omissão de receitas, entendo que se a autoridade fiscal restar caracterizada a infração sem necessidade de novas intimações, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, já que a fase litigiosa do lançamento inicia-se somente com a apresentação da impugnação (art. 14 do Decreto nº 70.235/72). Havendo vícios no lançamento

em relação a tal infração, isso diria respeito ao mérito da exigência, e não quanto à sua possível nulidade.

No mais, feitas as considerações da decisão recorrida em relação às preliminares, as quais ora reproduzo com esteio no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

20. *Argui nulidade dos autos por cerceamento do direito de defesa porque teria sido desrespeitado o princípio da razoabilidade ao se conceder ao autuado o prazo de apenas 30 (trinta) dias para a defesa para tão complexa autuação, e porque a autuação de omissão de receitas não foi suficientemente questionada durante o procedimento de fiscalização, o que confundiu o contribuinte.*

21. *Tais fatos não se inserem nas previsões da legislação de se considerar nulo os autos.*

22. *E na tes. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:*

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.” (Grifou-se)

23. *Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.*

24. *Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.*

25. *Dessa feita, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados.*

1.1.1 Prazo de 30 (trinta) dias para apresentar documentação de defesa.

26. *A reclamação de que o tempo seria demasiado exíguo para documentar a defesa dos 3 (três) questionamentos altamente complexos (glosa de ágios, de reservas indedutíveis e omissão de receitas, autuados), incluindo 9 (nove) operações (com ágio) realizadas entre 1998 e 2005, não procede.*

27. *Eis que, é este o prazo determinado na legislação do processo administrativo-fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, art. 15:*

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta

dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

28. Além de que, a primeira intimação para fornecimento dos mesmos documentos e explicações ocorreu em 22/12/2011 (uma ano antes da ciência dos autos em 17/12/2012), com sucessivos pedidos de prorrogação por parte do contribuinte e re-intimações pela fiscalização.

29. Portanto, inaceitável esta alegação de cerceamento no direito de defesa, destacando-se que o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações, prevê a possibilidade de apresentação de provas com atraso, em casos justificados, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

1.1.2 Omissão de receitas não suficientemente questionada durante a fiscalização, confundindo o contribuinte.

30. Reclama que a questão foi tratada apenas no Termo de Intimação datado de 19/07/2012 (doc. nº 5), sendo que o autuado não entendeu a relação entre esse questionamento e o procedimento fiscal em andamento, portanto, se limitou a esclarecer que referida questão se relacionava a discussão presente no Processo Administrativo nº 16.561.720.008/2012-12 (doc. nº 6), o que, entendeu que satisfaz a Fiscalização, que não mais voltou ao assunto, deixando o interessado de apresentar as explicações e documentos pertinentes, e foi posteriormente, surpreendido pela autuação.

31. Como relata, foi questionado a respeito, durante a fiscalização.

32. O autuante descreve no TVE à pág. 3.207:

133 Em resposta ao questionamento acerca da constatação dos saldos negativos naquelas contas de bonificação, que são, por natureza, contas de receita, a empresa explicou, durante o procedimento de fiscalização do PIS e da Cofins, que os saldos devedores eram decorrência de reclassificação de determinadas contas para a devida conta de Receita Financeira, (fl. 3.107). Novamente perquirida, no transcorrer deste procedimento fiscal, o CARREFOUR limitou-se a comentar que o assunto já fora objeto de auto de infração, consubstanciado no processo administrativo nº 16.561.720.008/2012-12. (fl 2.044) (Grifou-se.)

33. E mesmo que não tivesse sido, nada o impedia de apresentar as explicações e documentos na impugnação, o que lhe oportunizou exercer a defesa.

34. Portanto, inaceitável esta alegação de cerceamento no direito de defesa.

1.1.3 Desmembramento do processo.

35. Caso o pleito de nulidade não seja aceito, requer o desmembramento do presente auto de infração em 3 (três) autos de infração autônomos.

36. Na verdade, os dois autos de infração de IRPJ, CSLL são autônomos, porém reunidos num mesmo processo administrativo-fiscal; aparentemente, o interessado deseja que sejam divididos em consonância com as três infrações apuradas.

37. O requerimento não pode ser atendido, por falta de previsão para tanto – eis que a legislação que rege o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, determinou:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

38.No presente caso, cada exação, IRPJ e CSLL, foi objeto de auto de infração separado, e as infrações de IRPJ repercutiram na apuração da CSLL, portanto, sendo referentes ao mesmo sujeito passivo, é lógico que estejam reunidos no mesmo processo administrativo-fiscal.

39.No que tange a desmembramento em três processos, significaria refazer os autos de infração de IRPJ e de CSLL, subdividindo cada um deles em três, ou seja, três autos de IRPJ, um para cada infração e três autos de CSLL; conseqüentemente, três processos, cada um com um auto de infração de IRPJ e CSLL para a mesma infração.

40.Se o autuante tivesse elegido essa via, teria cientificado tais autos na mesma data, o que não faria diferença alguma no prazo e complexidade da defesa, que continuaria sendo de 30 (trinta) dias e relativamente às mesmas questões.

Relativamente à guarda de documentos por prazo superior a 5 anos, o *caput* do art. 264 do RIR/99, e seu parágrafo, transcritos a seguir, determinam expressamente a necessidade de guarda dos comprovantes da escrituração que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros até que se opera a decadência em relação a tais exercícios:

Conservação de Livros e Comprovantes

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

[...]

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Por fim, argumenta a Recorrente que o período de apuração a que se refere o presente lançamento (ano-calendário de 2007), já havia sido alvo de fiscalização, sem que a dedução dos ágios tivesse sido questionada, o que implicaria a homologação de tais ágios pela autoridade fiscal.

Mais uma vez entendo não lhe assistir razão. O procedimento fiscal anterior teve escopo distinto do que redundou no presente lançamento e o segundo exame do período foi devidamente pela autoridade competente conforme exige o art. 906 do RIR/99.

Isso posto, rejeito as preliminares de nulidade.

3.2 PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA

O tema é pacífico neste Colegiado. Entende-se que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Até mesmo porque o art. 113, § 1º, do CTN aduz que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar **a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente.

Portanto, o lançamento, dado seu caráter constitutivo do crédito tributário, mas declaratório da obrigação, somente pode ser realizado após a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “*também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*”

Se por hipótese, o contribuinte mantivesse o ágio em seu ativo e não o amortizasse, não teria ocorrido o fato gerador, e, na ausência de infração à legislação tributária, não haveria que se falar em lançamento, pois mesmo nos casos em que do lançamento não resulte exigência de crédito tributário, a constatação de infração à legislação tributária é condição *sine qua non* para formalização do lançamento.

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

Considerando-se que a exigência diz respeito a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, e a ciência do lançamento se deu em 17 de dezembro de 2012, portanto, em período inferior a cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador, não há que se falar em decadência.

Nesse cenário, voto por rejeitar a arguição de decadência cuja tese implicaria contagem do prazo decadencial a partir da formação dos ágios, ou ainda da contabilização do ágio como ativo diferido, e não de sua efetiva amortização.

4 MÉRITO

4.1 AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO (infração 0001)

A RECORRENTE foi acusada de amortização indevida de ágio, quer por vícios nos laudos de avaliação de rentabilidade futura, quer pela ausência de comprovação do efetivo pagamento do ágio em questão.

Eis as operações e valores a que se referem a exigência:

EMPRESA	ÁGIO TOTAL	AMORTIZAÇÃO MENSAL	QUANTIDADE DE MESES	AMORTIZAÇÃO NO PERÍODO DE APURAÇÃO
5239 Comércio e Participações S/A - Stoc	268.757.000,00	709.218,72	12	8.510.624,64
RDC - Supermercados Ltda	633.355.000,00	3.831.903,47	12	45.982.841,64
OMS - Organização Mineira de Supermercados	211.581.000,00	1.123.441,03	12	13.481.292,36
Consensus Comércio Varejista Ltda	151.366.000,00	2.507.954,47	12	30.095.453,64
CRL - Comércio Importação e exportação S/A - Roncetti	84.717.000,00	324.055,54	12	3.888.666,48
Supermercados Planaltão Ltda	82.727.000,00	354.544,99	12	4.254.539,88
Matcar Com. Alimentos e Auto Serviço S/A	4.160.000,00	65.613,27	7	459.292,89
Newco Supermercado Rio Preto Ltda	3.937.000,00	69.341,56	7	485.390,92
Sernamby Comércio de Alimentos e Auto Serviço S/A	3.362.000,00	56.029,09	7	392.203,63
Total	1.472.998.000,00			107.550.306,08

Em relação aos ágios das operações de aquisição de OMS e RDC, a decisão recorrida cancelou as infrações correspondentes, tendo sido interposto recurso de ofício. No item anterior deste voto, em relação a tais infrações, encaminhei meu voto no sentido de negar provimento à remessa *ex officio*.

Foram dois os fundamentos principais para a realização do lançamento: (i) suposto vício nos laudos apresentados (não haveria avaliação dos bens a valor de mercado, mas tão somente a avaliação quanto à rentabilidade futura); (ii) ausência da comprovação do pagamento efetivo do ágio.

Conforme já abordado no item precedente deste voto (voto sobre o recurso de ofício), a turma julgadora *a quo*, em primeiro lugar, afastou a questão apontada em relação aos laudos:

[...] contudo, o critério contábil de que o ágio deve se compor de ágio de avaliação dos ativos a preço de mercado e o restante como expectativa de rentabilidade futura, não era previsto na legislação tributária aplicável aos anos em que ocorreram as apurações dos ágios e nem mesmo ao ano 2007, não se podendo desconsiderar os laudos com base nessa premissa.

Em relação a tal ponto, conforme já explanado, corroboro do entendimento da decisão recorrida, e também aduzido pela Recorrente, de que a necessidade de avaliação a valor de mercado dos bens do ativo somente passou a ser exigido após a edição da Lei nº 12.973/2014. Tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2007, sequer vigiam as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007 que passaram a prever novas regras contábeis a partir de 2008.

De igual modo, e divergindo neste ponto da decisão recorrida, já me pronunciei quando da análise do recurso de ofício de que os outros dois pontos sobre os laudos elencados pelo aresto recorrido não prosperam: (i) a ressalva feita pelos avaliadores de que não respondiam pelas informações fornecidas pelos interessados, e (ii) as sociedades adquiridas pelo Grupo Carrefour, ao contrário do indicado nos laudos apresentados, teriam apresentado prejuízos em curto espaço de tempo. Desnecessário, assim, repetir os argumentos já expendidos, tanto em relação aos motivos elencados quanto pela inovação do lançamento, já que tal fundamentação não foi utilizada pela autoridade fiscal autuante.

Antes de adentrar, então, à análise de cada uma das operações que deu ensejo à amortização de ágio, reafirmo que os vícios relativos ao laudo no que atine a: i) suposto vício pela ausência de avaliação dos bens a valor de mercado, mas tão somente a avaliação quanto à rentabilidade futura; (ii) a ressalva feita pelos avaliadores de que não respondiam pelas informações fornecidas pelos interessados, e (iii) as sociedades adquiridas pelo Grupo Carrefour, ao contrário do indicado nos laudos apresentados, teriam apresentado prejuízos em curto espaço de tempo), não são óbices para a amortização do ágio levado a efeito pela Recorrente.

Passo, agora, à análise de cada uma das operações que deu ensejo às amortizações de ágio glosadas pela autoridade fiscal e mantidas pela decisão recorrida.

MATCAR

Em tal operação, Carrefour adquiriu diretamente o controle de Matcar por meio da denominada operação “casa-e-separa”: ingressou como sócia integralizando capital com ágio, e, ato contínuo, deu-se a cisão de Matcar, ficando seus antigos sócios com os valores integralizados por Carrefour e, este, com o controle de Matcar. Em seguida, Matcar foi incorporada por Carrefour, momento a partir do qual se deu início à amortização do ágio.

Contudo, do ponto de vista de Carrefour, o Fisco não questionou o desenho da operação.

Questionou-se, contudo, o laudo em outro ponto não abordado nas considerações gerais por mim já tecidas acima: o laudo de avaliação econômico-financeira utilizado para fundamentar o ágio não estaria firmado e não identificaria os seus autores.

A Recorrente, por sua vez, alega que o laudo foi elaborado pelo HSBC, sendo que a legislação vigente à época dos fatos sequer exigia a elaboração de laudo, sendo necessário, tão somente, um demonstrativo que poderia até mesmo ser elaborado pela própria empresa a fim de justificar o ágio baseado em rentabilidade futura.

Particularmente, entendo que a demonstração a que alude o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 não pode se revestir de meros documentos internos, desprovidos de maiores formalidades, tampouco pode ser elaborada pela própria empresa interessada, uma vez que, ao menos em tese, haveria total interesse próprio, por exemplo, em identificar um ágio como sendo proveniente de rentabilidade futura a fim de que, após incorporação da investida, pudesse passar a amortizar tal mais valia. Eis a razão de ter que ser elaborado por pessoa jurídica isenta e especializada a fim de que possa aferir com precisão se realmente há expectativa de rentabilidade futura, e, em caso afirmativo, qual o seu valor projetado. Há de se ter em mente que os laudos comumente exigidos pelo Fisco são elaborados por empresas altamente especializadas a fim de que possam afiançar os valores ali apontados e dentro de parâmetros técnicos que, em regra, uma empresa que atua no mercado da Recorrente, por exemplo, não possuiria. Saliento ainda que a referência feita pela citada Solução de Consulta Cosit nº 3/2016 ao demonstrativo que indique o fundamento do ágio deve ser interpretada nos mesmos moldes ora expostos.

Compulsando os autos, e em análise do documento de fls. 3721-3803, constata-se que o laudo apresentado, de fato, não está firmado. Contudo, foi elaborado em papel timbrado do HSBC. Considerando-se que tal documento já havia sido apresentado pelo contribuinte no decorrer do procedimento fiscal, entendo que caberia ao Fisco comprovar sua

imprestabilidade, não somente apontado a ausência de identificação de seus autores e a falta de firma. Bastaria, por exemplo, uma simples diligência junto ao HSBC a fim de comprovar a veracidade de tal laudo. Tal raciocínio funda-se no disposto no § 1º do art. 845 do RIR/99, o qual determina que os “esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexactidão”.

Ultrapassados todos os obstáculos em relação à aceitação do laudo apresentado, passo à análise quanto à comprovação do pagamento.

Para a Recorrente, o fato de a operação ter sido realizada entre partes independentes, amplamente noticiada pela mídia e até mesmo aprovada pelo CADE, seria prova inequívoca da ocorrência do pagamento. Além disso, a apresentação da escrituração contábil acompanhada de toda a documentação que lhe dá suporte (contratos, recibos, etc.), a teor do que dispõe o art. 923 do RIR/99, faria prova a seu favor, não tendo o Fisco feito prova quanto à inveracidade dos elementos apresentados.

A Recorrente aponta ainda o equívoco da autoridade lançadora em citar a necessidade de observância do art. 427 do RIR/99 (“A baixa de investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida de avaliação pelo valor do patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada, levantado na data da alienação ou liquidação ou até trinta dias, no máximo, antes dessa data.”). Argumenta que tal exigência é válida somente em caso de baixa do investimento, ou seja, no caso do alienante, e não em relação aos adquirentes de investimento. De fato assiste à Recorrente em relação ao tema, motivo pelo qual tal exigência não pode ser acatada como fundamento para manutenção da exigência. Frisa-se que tal fundamentação aplica-se, no que couber, às demais operações em análise no decorrer deste voto.

Mas há outros pontos indicados no lançamento. Para a autoridade fiscal autuante, a comprovação do efetivo pagamento deveria ser realizada mediante apresentação do comprovante da transferência bancária, ou outro documento equivalente, da Recorrente aos vendedores, o que não teria sido realizado pelo contribuinte, mesmo após intimado para tanto. A decisão de primeira instância corrobora tal entendimento, assim como a PGFN em suas contrarrazões.

A meu ver, para comprovação do pagamento realizado, que se daria por transferência bancária conforme consta nos documentos acostados pela Recorrente, deveria ser realizado mediante cópia dos documentos bancários correspondentes, documentos, diga-se de passagem, extremamente simples de obtenção por parte da Recorrente.

Salienta-se que foi dada ampla oportunidade para que assim fizesse não somente durante o procedimento fiscal, mas também na apresentação de sua impugnação, e, no entender deste colegiado, até mesmo em sede de recurso voluntário ou antes de os autos serem pautados.

Esclareço que discordo do entendimento da PGFN no sentido de que o fato de haver divergências entre a avaliação realizada no referido laudo (R\$ 4.886.000,00) e o valor firmado no contrato de compromisso de aquisição (R\$ 4.500.000,00) poria em dúvida o valor pago.

Isso porque, a meu ver, o laudo de rentabilidade futura não fixa o preço a ser pago na operação, que pode ser livremente pactuado entre alienantes e adquirente, mas tão

somente justifica o porquê do montante pago acima do valor patrimonial do investimento adquirido, com reflexos tanto no âmbito fiscal quanto, à época, também em termos contábeis.

Por outro lado, considero acertada a afirmação da PGFN de que o valor inicialmente acordado na operação (R\$ 4.500.000,00) estaria sujeito a ajustes dependendo do resultado de auditoria a ser realizada posteriormente, que viria a fixar o preço final do negócio, reforçando a necessidade de comprovação do efeito desembolso realizado pela Recorrente.

Nesse particular, destaco que na cláusula 5 do Instrumento Particular de Compromisso de Aquisição de Participação Acionária e Outras Avenças (fls. 3487-3512) consta que tais ajustes poderiam redundar em redução ou acréscimo do valor inicialmente pactuado (fl. 1476 e também à fl. 3497). E, como bem frisou a autoridade lançadora “não fica de modo algum claro qual teria sido o impacto da auditoria sobre o preço final, posto que não nos foi apresentado nenhum comprovante de pagamento do valor da aquisição” (fls. 3186-3187). Tal cenário, conforme frisado, não se alterou em toda a fase litigiosa do processo, preferindo a Recorrente não apresentar o comprovante da transferência dos valores efetivamente pagos.

Por essas razões, já é possível concluir que o apelo da Recorrente não deve ser provido em relação a esta infração.

Em complemento, cumpre-me esclarecer que os elementos constantes dos autos não me permitem concluir o porquê da insistência de a Recorrente não apresentar documento tão simples e que seria capaz de pôr fim em toda a controvérsia em análise, mas, considerando-se que a operação, na forma como foi desenhada, já se prestou ao não recolhimento do ganho de capital por parte dos alienantes, e até mesmo o valor do ágio registrado, não é de se estranhar que a apresentação de tal documento pudesse apontar valores distintos dos ora tratados.

Independentemente do disposto no parágrafo anterior, concluo que a infração lançada ora em análise deve ser mantida, negando-se provimento ao recurso nesse ponto.

PLANALTÃO

Nessa operação, novamente a Recorrente adquiriu diretamente o controle da investida por meio da denominada operação “casa-e-separa”: ingressou como sócia integralizando capital com ágio, e, ato contínuo, deu-se a cisão de Planaltão, ficando seus antigos sócios com os valores integralizados por Carrefour e, este, com o controle de Planaltão. Em seguida, Planaltão foi incorporado por Carrefour, momento a partir do qual se deu início à amortização do ágio. A particularidade é que tal operação se deu em duas etapas, separadas por aproximadamente 18 meses, sendo que na primeira etapa houve a aquisição de 90% das ações de Planaltão, sendo os 10% restantes adquiridos na segunda etapa, seguido da incorporação da investida pela Recorrente com início, a partir daí, da amortização do ágio correspondente.

Novamente o Fisco não questionou o desenho da operação.

Todavia, em tal operação a autoridade fiscal atacou a existência de laudo atestando a rentabilidade futura somente em relação à primeira operação de aquisição (90%), tendo sido utilizado o mesmo laudo para a segunda etapa da aquisição. Para a autoridade

autuante, novo laudo deveria ter sido providenciado, haja vista ter transcorrido 18 meses entre as duas operações.

Para a Recorrente, a legislação não exigiria novo laudo.

Discordo de tal conclusão. Ainda que seja realizado um só contrato de aquisição, em duas etapas, somente no momento de cada uma das etapas pode-se aferir a expectativa de rentabilidade futura do negócio. E um período de 18 meses muitas variáveis poderiam afetar o cálculo da futura rentabilidade do investimento adquirido (taxa de juros, taxa de câmbio, crescimento da economia, desemprego, etc.).

Por outro lado, somente a segunda aquisição seria afetada com base em tal raciocínio (R\$ 9.329.672,76). Desse modo, relativamente aos laudos, permaneceria incólume a primeira parcela do ágio apurada (R\$ 70.311.600,00), e, conseqüentemente, a amortização do ágio proporcionalmente ao período a que se refere o presente lançamento (ano-calendário de 2007).

Analizados os pontos relativos ao laudo de avaliação, passo à análise quanto à comprovação do pagamento.

Novamente a Recorrente repete seus argumentos: o fato de a operação ter sido realizada entre partes independentes, amplamente noticiada pela mídia e até mesmo aprovada pelo CADE, seria prova inequívoca da ocorrência do pagamento. Além disso, a apresentação da escrituração contábil acompanhada de toda a documentação que lhe dá suporte (contratos, recibos, etc.), a teor do que dispõe o art. 923 do RIR/99, faria prova a seu favor, não tendo o Fisco feito prova quanto à inveracidade dos elementos apresentados.

A fim de evitar-se a repetição dos argumentos já utilizados nos fundamentos do voto em relação à operação de aqui de MATCAR, em resumo, considero não comprovado o pagamento do ágio em face da ausência de apresentação do documento que comprova a transferência bancária realizada pela Recorrente aos alienantes de Planaltão.

Reitero a discordância quanto ao entendimento da PGFN de que o fato de haver divergências entre a avaliação realizada no referido laudo e o valor firmado no contrato de compromisso de aquisição poria em dúvida o valor pago, reafirmando, contudo, o alinhamento de pensamento quanto à afirmação da PGFN de que o valor inicialmente acordado na operação estaria sujeito a ajustes dependendo do resultado de auditoria a ser realizada posteriormente, que viria a fixar o preço final do negócio, reforçando a necessidade de comprovação do efeito desembolso realizado pela Recorrente.

Nos documentos acostados aos autos resta evidente que tais ajustes poderiam redundar em redução ou acréscimo do valor inicialmente pactuado. E, como bem frisou a autoridade lançadora “não fica de modo algum claro qual teria sido o impacto da auditoria sobre o preço final, posto que não nos foi apresentado nenhum relatório com as conclusões do trabalho dos auditores nem tampouco qualquer comprovante de pagamento do valor da aquisição” (fl. 3188). Tal cenário, conforme frisado, não se alterou em toda a fase litigiosa do processo, preferindo a Recorrente não apresentar o comprovante da transferência dos valores efetivamente pagos.

Esclarece-se que em razão da ausência de comprovação do efetivo pagamento do custo de aquisição (incluindo o ágio), nem a primeira parcela do ágio corroborado em laudo contemporâneo à aquisição pode ser confirmada.

Por essas razões, já é possível concluir que o apelo da Recorrente não deve ser provido em relação a esta infração.

Por oportuno, reitero a complementação já externada em relação ao ágio Matcar: cumpre-me esclarecer que os elementos constantes dos autos não me permitem concluir o porquê da insistência de a Recorrente não apresentar documento tão simples e que seria capaz de pôr fim em toda a controvérsia em análise, mas, considerando-se que a operação, na forma como foi desenhada, já se prestou ao não recolhimento do ganho de capital por parte dos alienantes, e até mesmo o valor do ágio registrado (em que pese o não enfrentamento do tema pela autoridade fiscal autuante), não é de se estranhar que a apresentação de tal documento pudesse apontar valores distintos dos ora tratados.

Independentemente do disposto no parágrafo anterior, concluo que a infração lançada ora em análise deve ser mantida, negando-se provimento ao recurso voluntário.

CONSENSUS

Trata-se da aquisição de estabelecimentos sob a marca BIG e Ativos, Ativos Fixos e Direitos e Obrigações decorrentes de Contratos entre a Recorrente (adquirente) e Sonae Distribuição Brasil S/A (“Sonae”), Fernando Sérgio Maia e José Dimas Gonçalves.

Para tanto, Sonae (98%) e as referidas pessoas físicas (2%) constituíram Consensus.

No negócio entabulado, a Recorrente adquiria as operações de diversas lojas do BIG. Antes disso, porém, Sonae e as citadas pessoas físicas aumentaram o capital de Consensus com os referidos bens/direitos/obrigações e contratos.

A Recorrente efetuou a aquisição da totalidade das ações de Consensus por montante superior a seu valor patrimonial.

A autoridade fiscal alega que não houve comprovação do pagamento efetivo do preço acordado. A respeito do laudo, aponta que o laudo apresentado para justificar a rentabilidade futura é datado de janeiro de 2006, mas a aquisição fora realizada meses antes (30/05/2005), o que estaria em confronto com o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.578/78 (§ 3º do art. 385 do RIR/99). Além disso, argumenta que a Recorrente registrou ágio sobre estoques da Consensus (R\$ 13.286.000,00), montante que não poderia ser confundido com ágio sobre a expectativa de rentabilidade futura, sendo que tal parcela deveria ser registrada em subconta própria.

Especificamente em relação ao laudo, argumenta a Recorrente que embora o laudo tenha sido elaborado em data posterior à aquisição, os dados utilizados como base para a avaliação estão relacionados ao tempo da aquisição, que somente viriam a corroborar os documentos e estudos internos por ela elaborados, documentos esses que, por si só, já supririam a exigência imposta pelo § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.578/78.

Pois bem, ante aos fundamentos já utilizados neste voto em relação às operações anteriores, concluo:

- o laudo elaborado por terceiro é elemento indispensável para comprovação do ágio, e, portanto, deve ser contemporâneo à aquisição, pois não há como se desdobrar a aquisição do investimento em custo de aquisição e ágio - base para a escrituração a ser realizada no mês da realização da operação - no momento da contabilização, com um laudo elaborado seis meses após a realização do negócio. Como consequência, a amortização levada a efeito pela Recorrente não merece prosperar;

- na ausência da comprovação do efetivo pagamento (documentos que comprovem a transferência bancária), mantêm-se válidas as considerações já tecidas anteriormente, inclusive quanto à auditoria complementar e os futuros ajustes de preços.

Assim sendo, nego provimento também em relação a tal parcela de amortização de ágio.

NEWCO

A Recorrente e sua controladora Brepa constituíram Neufpar, e, por meio desta, adquiriram a totalidade das quotas de Newco. A aquisição se deu em valor acima do patrimonial, acarretando a contabilização de ágio. Em seguida, Newco foi incorporada por Neufpar (21/09/2001). Três dias após (24/09/2001), Brepa cede e transfere para a Recorrente a única quota que possuía de Neufpar. Na mesma data, a Recorrente incorpora Neufpar, passando a amortizar o ágio.

A acusação da Fiscalização, em primeiro lugar, diz respeito à ausência de laudo de rentabilidade futura. Também alega não haver comprovação do efetivo pagamento pela aquisição.

A Recorrente silencia-se sobre a ausência de laudo. Por essa razão, a infração já deve ser mantida, uma vez que, inexistindo laudo que comprove a rentabilidade futura, naquela oportunidade o correto seria se contabilizar o valor total da aquisição como sendo seu custo, não havendo que se falar em desdobramento de ágio.

Soma-se a isso a ausência de comprovante do efeito pagamento (transferência bancária, por exemplo), o que, nos mesmos moldes já decididos em relação às operações anteriores, por si só também seria suficiente para se confirmar a exigência.

Por conseguinte, nego provimento em relação à amortização do ágio Newco.

5239 COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A - STOC

Em tal operação adquiriu-se a parte operacional de Lojas Americanas.

Em suas contrarrazões, a PGFN assim afirma:

Cabem aqui as mesmas considerações mencionadas nas operações acima, sobre o contrato prever hipótese de ajustes no preço acertado, a depender de futura auditoria a ser realizada, sendo que não

há notícia do resultado dessa auditoria, e nem comprovante dos valores efetivamente desembolsados.

Ademais, conforme explicado pela autoridade autuante às fls. 3193/3194, o Carrefour teria calculado o ágio na aquisição da STOC tomando como base o capital social da empresa (R\$ 57.777.000,00) e não o valor do seu patrimônio líquido (R\$ 67.400.000,00), o que majorou indevidamente o valor do ágio.

Analisando-se os organogramas das operações realizadas retratadas no recurso voluntário (fls. 6699-6703), constata-se clara e evidentemente que a aquisição de 5239 COM. E PARTICIP. (e, obviamente também o ágio) foi realizada por outras empresas do grupo e transferidas primeiro à Brepa (controladora da Recorrente), e posteriormente à própria Recorrente, que, ao incorporar sua então investida 5239 COM. E PARTICIP. passou a amortizar o ágio em questão.

A decisão recorrida ataca justamente a questão de que a aquisição não foi realizada pelo Carrefour, mas sim por outra empresa do grupo. Veja-se excerto do item 133 do voto condutor do aresto em questão:

[...]apesar de, segundo alega, serem do mesmo grupo empresarial, não foi o Carrefour que desembolsou o ágio, mas teria sido a Stoc, controlada pela Comptoir Brasil, que tem como sócia Comptoirs Modernes (estrangeira). Não está informada a relação da Comptoirs Modernes (estrangeira) com o Carrefour, apenas que é o grupo.

Embora concorde com as razões da decisão de primeira instância, não foram esses os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para justificar a impossibilidade de amortização do ágio correspondente. E, pelos motivos já expostos em relação ao aperfeiçoamento do lançamento pelos órgãos julgadores, inclusive no tocante à alteração da fundamentação legal (art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72). Esclareço, contudo, que não há que se falar em nulidade da decisão recorrida pois há motivos autônomos para a manutenção da exigência, conforme discorrerei a seguir.

A questão da suposta divergência de patrimônio líquido levantada pela autoridade lançadora restou superada pela apresentação do laudo de avaliação contábil, conforme já abordado na decisão recorrida.

Por outro lado, resta evidente a ausência de comprovação do efetivo pagamento na aquisição do investimento, impossibilitando até mesmo

a aferição de eventual valor real do ágio, inclusive pela ausência de informação sobre a auditoria adicional que seria realizada *a posteriori* para ajuste no valor do negócio realizado.

Assim, a reboque do já decidido nos casos anteriores, voto por negar provimento também em relação à amortização do ágio 5239 Comércio e Participações.

SERNAMBY

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

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nessa operação Carrefour adquiriu o controle das operações de Supermercado Guri. Para tanto, os vendedores constituíram Sernamby mediante versão do patrimônio a ser alienado. Carrefour e sua controladora (Brepa), por sua vez, constituíram Villepar. A operação se deu por meio da denominada operação “casa-e-separa”: Villepar ingressou como sócia de Sernamby integralizando capital com ágio, e, ato contínuo, deu-se a cisão de Sernamby, ficando seus antigos sócios com os valores integralizados por Carrefour e Brepa via Villepar e, a Recorrente e sua controladora, com o controle de indireto de Sernamby (por meio de Villepar). Em seguida, Sernamby foi incorporada por Villepar, e, três dias, após, Villepar foi incorporada por Carrefour, momento a partir do qual se deu início à amortização do ágio.

O Fisco não questionou o desenho da operação.

O restante da discussão, novamente, se resume à ausência, ou não, de comprovação do efetivo pagamento do ágio (na verdade, até mesmo o efetivo valor pago na aquisição do investimento).

Para a Recorrente, o fato de a operação ter sido realizada entre partes independentes, amplamente noticiada pela mídia e até mesmo aprovada pelo CADE, seria prova inequívoca da ocorrência do pagamento. Além disso, a apresentação da escrituração contábil acompanhada de toda a documentação que lhe dá suporte (contratos, recibos, etc.), a teor do que dispõe o art. 923 do RIR/99, faria prova a seu favor, não tendo o Fisco feito prova quanto à inveracidade dos elementos apresentados.

Conforme já explanado, entendo que para comprovação do pagamento realizado deveriam ser apresentados cópia dos documentos bancários correspondentes, documentos, diga-se de passagem, extremamente simples de obtenção por parte da Recorrente.

Salienta-se que foi dada ampla oportunidade para que assim fizesse não somente durante o procedimento fiscal, mas também na apresentação de sua impugnação, e, no entender deste colegiado, até mesmo em sede de recurso voluntário ou antes de os autos serem pautados.

Salienta-se ainda que o valor inicialmente acordado na operação estaria sujeito a ajustes dependendo do resultado de auditoria a ser realizada posteriormente, que viria a fixar o preço final do negócio, reforçando a necessidade de comprovação do efeito desembolso realizado pela Recorrente, uma vez tais ajustes poderiam redundar em redução ou acréscimo do valor inicialmente pactuado.

Tal cenário, conforme frisado, não se alterou em toda a fase litigiosa do processo, preferindo a Recorrente não apresentar o comprovante da transferência dos valores efetivamente pagos.

Por essas razões, já é possível concluir que o apelo da Recorrente não deve ser provido em relação a esta infração.

Em complemento, cumpre-me esclarecer que os elementos constantes dos autos não me permitem concluir o porquê da insistência de a Recorrente não apresentar documento tão simples e que seria capaz de pôr fim em toda a controvérsia em análise, mas, considerando-se que a operação, na forma como foi desenhada, já se prestou ao não recolhimento do ganho de capital por parte dos alienantes, e até mesmo o valor do ágio

registrado, não é de se estranhar que a apresentação de tal documento pudesse apontar valores distintos dos ora tratados.

Independentemente do disposto no parágrafo anterior, concluo que a infração lançada ora em análise deve ser mantida, negando-se provimento ao recurso nesse ponto.

CRL

Trata-se de operação de aquisição de parcela da operação de Unibrás Alimentos Ltda. Os então proprietários de Unibrás integralizaram capital em CRL com os bens e direitos que seriam alienados ao Grupo Carrefour. Nessa operação, novamente a Recorrente adquiriu diretamente o controle da investida por meio da denominada operação “casa-e-separa”: ingressou como sócia integralizando capital com ágio, e, ato contínuo, deu-se a cisão de CRL, ficando seus antigos sócios com os valores integralizados por Carrefour e, este, com o controle de CRL. Em seguida, CRL foi incorporado por Carrefour, momento a partir do qual se deu início à amortização do ágio.

O ágio novamente foi calculado com base no valor do patrimônio líquido após cada cisão, o que mais uma vez denota erro metodológico, pois o cálculo do ágio deve ser realizado com base no valor patrimônio líquido no momento de aquisição.

Novamente o Fisco não questionou o desenho da operação.

Em resumo, a questão controvertida cinge-se à comprovação do pagamento.

Novamente a Recorrente repete seus argumentos: o fato de a operação ter sido realizada entre partes independentes, amplamente noticiada pela mídia e até mesmo aprovada pelo CADE, seria prova inequívoca da ocorrência do pagamento. Além disso, a apresentação da escrituração contábil acompanhada de toda a documentação que lhe dá suporte (contratos, recibos, etc.), a teor do que dispõe o art. 923 do RIR/99, faria prova a seu favor, não tendo o Fisco feito prova quanto à inveracidade dos elementos apresentados.

A fim de se evitar a repetição dos argumentos já utilizados nos fundamentos do voto em relação às demais operações, em resumo, considero não comprovado o pagamento do ágio em face da ausência de apresentação do documento que comprova a transferência bancária realizada pela Recorrente aos alienantes de CRL.

É importante ressaltar que o valor inicialmente acordado na operação estaria sujeito a ajustes dependendo do resultado de auditoria a ser realizada posteriormente, que viria a fixar o preço final do negócio, reforçando a necessidade de comprovação do efeito desembolso realizado pela Recorrente.

Nos documentos acostados aos autos resta evidente que tais ajustes poderiam redundar em redução ou acréscimo do valor inicialmente pactuado. E, como bem frisou a autoridade lançadora “não nos foi apresentado nenhum relatório com as conclusões do trabalho dos auditores nem tampouco qualquer comprovante de pagamento do valor da aquisição” (fl. 3196). Tal cenário, conforme frisado, não se alterou em toda a fase litigiosa do processo, preferindo a Recorrente não apresentar o comprovante da transferência dos valores efetivamente pagos.

Por essas razões, já é possível concluir que o apelo da Recorrente não deve ser provido em relação a esta infração.

Por oportuno, reitero a complementação já externada em outras operações semelhantes retroanalizadas: cumpre-me esclarecer que os elementos constantes dos autos não me permitem concluir o porquê da insistência de a Recorrente não apresentar documento tão simples e que seria capaz de pôr fim em toda a controvérsia em análise, mas, considerando-se que a operação, na forma como foi desenhada, já se prestou ao não recolhimento do ganho de capital por parte dos alienantes, e até mesmo o valor do ágio registrado, não é de se estranhar que a apresentação de tal documento pudesse apontar valores distintos dos ora tratados.

Independentemente do disposto no parágrafo anterior, concluo que a infração lançada ora em análise deve ser mantida, negando-se provimento ao recurso voluntário.

ARGUMENTO COMPLEMENTAR DO RECURSO – PERDA PELO ENCERRAMENTO DOS NEGÓCIOS ADQUIRIDOS E SUA DEDUTIBILIDADE

Aduz a Recorrente que restaria comprovado que todos os investimentos realizados foram extintos mediante incorporação, o que implicaria, de qualquer forma, na baixa de todo o valor utilizado em sua aquisição independentemente do desdobramento do valor de aquisição em custo e ágio na aquisição.

Em relação ao desdobramento do valor de aquisição em custo de aquisição e ágio, convém lembrar que o presente voto não acatou o entendimento firmado pela autoridade fiscal lançadora, logo, não foi utilizado como óbice para a amortização do ágio.

Contudo, conforme já amplamente manifestado no decorrer deste voto, não houve comprovação da efetividade do pagamento do ágio contabilizado pela Recorrente, o que, por si só, impossibilita que tais valores venham a reduzir o seu resultado tributável, quer por meio de amortizações mensais, quer por meio de baixa por extinção do investimento.

Adicionalmente, reputo de suma importância destacar que as operações realizadas no formato “casa-e-separa” requerem prova ainda mais robusta acerca do pagamento do ágio, uma vez que, para os alienantes, não haveria, em tese, qualquer importância em superestimar os valores de alienação, já que entendiam, ainda que de forma equivocada, que o desenho da operação perpetrada suprimiria o pagamento de tributos na alienação, qualquer que fosse o valor dessa.

Por esses motivos, a argumentação da Recorrente não é suficiente para infirmar as considerações já tecidas a respeito da impossibilidade de amortização dos ágios em questão.

4.2 GLOSA DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS

4.2.1 Glosa Relacionadas a Provisões e Despesas Indedutíveis (infração 0002)

Segundo a autoridade fiscal lançadora a Recorrente não teria adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas referentes a provisões indedutíveis. As contas envolvidas em tal infração são: (i) 60001000 – Provisão de PLR (R\$ 10.305.429,12); (ii) 61540500 – Provisão Multa s/ Processo / Multa não dedutível (R\$ 59.135.386,80); e (iii) 7100000 – Multa Não Dedutível / TaxasCorpDiferida(PL)IFRS (R\$ 53.625.344,90).

Já a Recorrente alega que todas as despesas indicadas foram adicionadas na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

Trata-se, portanto, de mera discussão sobre provas.

Em relação à Participação de Lucros e Resultados - PLR, informa a Recorrente que se utiliza da conta patrimonial 45000001 para registrar a provisão de pagamento de PLR, tendo como contrapartida justamente a conta de resultado (despesa) Provisão de PLR – 60001000, objeto de questionamento nos autos.

Assim, para registro da provisão, era lançado um débito na conta de despesa 60001000 e um crédito na conta patrimonial passiva 45000001 (“contas a pagar”). Segundo a Recorrente, tal valor era de imediato adicionado à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (linha 3 da Ficha 9A – Despesas Operacionais – Soma Parcelas Não dedutíveis- e na linha 24 da Ficha 5A – Demais Provisões da DIPJ 2008 – doc. nº 111 da impugnação).

Segundo a Recorrente, assim que era apurado o montante de PLR a ser pago, dava-se baixa na provisão – conta passiva, sendo o mesmo valor transferido para um “contas a pagar”, ocorrendo aí o efeito da exclusão fiscal.

A decisão recorrida, assim concluiu em relação à matéria:

2.2.1 O saldo da conta 60001000 - Provisão de PLR, R\$ 10.305.429,12

161. O litigante afirma ser este entendimento equivocado, afirma que o saldo da 45000001 – Provisão de PLR é integralmente adicionado ao lucro real, na linha 3 da Ficha 9^A e na linha 24 da Ficha 5^A (doc nº 111 e 112) para fins de apuração de IRPJ e CSLL, o que também está demonstrado no saldo contábil do balancete doc nº 113.

162. Contudo, a descrição feita pelo autuante às págs. 3.206/3.207 é bastante clara, de que a dedução foi revertida, mas ocorreu uma segunda vez, não revertida.

163. Analisando sob outro ângulo, tem-se que, na abertura das contas da linha 3 da Ficha 09A, pág. 3.063, o valor R\$10.305.429,12, não está destacado, embora seja evidente que integra os R\$88.818.305,75 da linha 3 da Ficha 09A (conforme o autuante explicitou à pág. 3206, portanto foi revertido mediante adição, pois está incluído nos R\$100.347.624,29); na abertura da linha 24 da Ficha 05A, pág. 3.059/3.060, não está destacado (embora integre o total de R\$88.818.305,75, não dedutível, portanto, foi revertido; está destacado na linha 31, onde foi registrado mais uma vez, desta feita na coluna Total, como despesa operacional dedutível, pág. 3.060, conseqüentemente não está incluído nos R\$100.347.624,29 da coluna despesa não dedutível desta ficha, que foram adicionados na linha 03 da Ficha 09^A Adição ao lucro líquido, na apuração do lucro real.

164. O que confirma a conclusão fiscal.

165 O doc. 113 que o litigante apresenta, pág. 6.260, é planilha onde o valor R\$10.305.429,12 consta como valor adicionado, apurado mediante a diferença dos saldos em 12/2007 e 12/2006, no entanto não é prova de que tenha sido adicionado ao lucro real.

Processo nº 16561.720140/2012-24
Acórdão nº 1402-002.144

S1-C4T2
Fl. 11.602

166. Portanto, descabe razão ao litigante de que essa provisão deduzida tenha sido posteriormente adicionada na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Esclareço desde já que, em razão de a glosa realizada dizer respeito à falta de adição de despesas que, sem dúvida, são indedutíveis, e que o argumento de defesa não repele a tese de indedutibilidade, argumentando, isso sim, de que tais despesas foram adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, limito à minha análise à ocorrência, ou não, da adição de tais valores no cômputo das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

Para a autoridade fiscal lançadora, a questão efetiva não é se a despesa relativa à provisão inicial foi ou não revertida mediante adição, mas sim que, posteriormente, tal montante reduziu novamente o lucro da Recorrente ao ser incluído na linha 31 – Outras Despesas Operacionais – da Ficha 05A (item 118 do Termo de Verificação Fiscal – fl. 3202).

A fim de facilitar a visualização de tais argumentos, reproduzo fichas da DIPJ citadas pela autoridade fiscal e que também compõem a impugnação e recurso apresentados (as observações em vermelho foram por mim inseridas):

- Ficha 05A – fl. 6258:

CNPJ: 45.543.915/0001-81		
Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	2.003.120,93	0,00
02. Oremados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	410.434.532,70	0,00
03. Prestação de Serviços por FF sem Víno. Empregatário	0,00	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	297.403.478,80	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	183.782.431,76	0,00
06. Doações e Patroc. de Car. Cui. e Art. (Lei nº 8.313/1991)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ens. e Pesquisa (Lei nº 9.249/1996)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Cívis	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	252.179,94	252.179,94
10. Alimentação do Trabalhador	38.409.571,48	0,00
11. PIS/Pasep	219.177,06	0,00
12. Cofins	1.009.542,85	0,00
13. CPMF	40.581.500,33	0,00
14. Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	47.735.720,63	184.158,58
15. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16. Aluguéis	93.257.411,76	0,00
17. Despesas de Veículos e de Conserv. de Bens e Instalações	44.582.025,76	199,12
18. Propaganda e Publicidade	256.365.651,26	0,00
19. Multas	8.874.421,74	842.839,54
20. Encargos de Depreciação e Amortização	404.350.903,98	327.337,11
21. Perdas em Operações de Crédito	1.439.257,80	0,00
22. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	50.311.030,18	0,00
23. Provisão para Perda de Estoques (art. 5º da Lei 10.753/03)	0,00	0,00
24. Demais Provisões	88.818.305,75	88.818.305,75
25. Gratificações a Administradores	362.487,55	362.487,55
26. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
27. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00	0,00
28. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	47.428.282,07	0,00
29. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
30. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	0,00	0,00
31. Outras Despesas Operacionais	377.092.624,23	3.780.119,70
32. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	2.391.783.542,66	100.347.624,29

1
a) Constituição da provisão foi considerada indedutível e foi adicionada;
b) Incontrovérsia:
- TVF confirma (equivoco da DRJ);
- Parecer Técnico também confirma;
c) Adição na linha 03 da Ficha 9A

2 TVF afirma que valor foi novamente deduzido na linha 31 (fl. 3202, item 118)

Adição: linha 03 da Ficha 9A

- Ficha 09A – fl. 6256

Processo nº 16561.720140/2012-24
Acórdão nº 1402-002.144

S1-C4T2
Fl. 11.603

CNPJ:46.543.615/0001-81	
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
01.Lucro Líquido antes do IRPJ	-5.144.067,18
ADICÇÕES	
02.Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	0,00
03.Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	100.347.224,29
04.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,00
05.Lucros Disponibilizados do Exterior	0,00
06.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
07.Ajustes Dcorr. Métodos - Preços de Transferências	87.782,12
08.Var. Cambiais Passivas (MP nº 1.658-10/1999, art. 30)	53.025.138,85
09.Var. Camb. Ativas-Oper. Liq (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
10.Ajustes por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL	8.588.841,10
11.Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados p/ PL	0,00
12.Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
13.Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
14.Res. Especial - Realiz. (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	0,00
15.Participações Não Dedutíveis	527.204,88
16.Dispêndios em Pesquisa Científica Tecnológica e de Inovação Tecnológica - IOT	0,00
17.Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Reversão (Lei 11.198/2005)	0,00
18.Depreciação Acelerada Incentivada - Reversão (Lei nº 11.198/2005, art. 3º)	0,00
19.Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Reversão	0,00
20.Perdas Inc. Merc. Renda Var. no Per. Apur, exc Day-Trade	0,00
21.Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
22.Realização de Reserva de Reavaliação	0,00
23.Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	295.433,00
24.Resultados Negativos com Ato Cooperativos	0,00
25.Custos Desp. Viro. Rec. At. Im. Trib. RET - Patr. Af.	0,00
26.Perdas de Capital p/Variação Percentual em Partic.Societária Avaliada p/PL	0,00
27.Outras Adições	1.801.855,02
28.SOMA DAS ADICÇÕES	164.671.887,70
EXCLUSÕES	
29.(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	62.863.140,80
30.(-)Resul. Não Tribut. de Soc. Cooperativas	0,00
31.(-)Lucros Divid. Deriv. Invest. Aval. Custo Aquisição	0,00
32.(-)Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL	47.265.785,76
33.(-)Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados p/PL	0,00
34.(-)Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
35.(-)Var. Camb. Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	107.603.292,18
36.(-)Var. Camb. Pass-De Liq. (MP nº 1.658-10/1999, art. 30)	42.060.000,00
37.(-)Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.198/2005, art. 1º)	0,00
38.(-)Dispêndios em Pesquisa Científica Tecnológica e de Inovação Tecnológica-CT	0,00
39.(-)Depreciação/Amortização Acelerada (Lei nº 11.198/2005, art.17 e art.20)	0,00
40.(-)Depreciação Acelerada Incentivada (Lei nº 11.198/2005, art. 31)	0,00
41.(-)Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada	0,00
42.(-)Exaustão Incentivada	0,00
43.(-)Perdas Inc. Merc. Renda Var. - Períodos Acur. Anter.	0,00
44.(-)Divulgação Eleitoral Gratuita	0,00
45.(-)Juros Produzidos por NTN (Lei nº 10.176/2001, art. 1º, Inc. II)	0,00
46.(-)Receitas At. Im. Trib. RET - Patr. Afet.	0,00
47.(-)Atividade Audiovisual (Decreto nº 3.003/1999, art. 372)	0,00
48.(-)Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic.Societária Avaliada p/PL	0,00
49.(-)Outras Exclusões	3.468.226,82
50.SOMA DAS EXCLUSÕES	283.252.445,56

De fato, compulsando os autos, incluindo o Parecer Técnico de fls. 6897-6939, conclui-se que a provisão para PLR, que teve como contrapartida uma despesa, foi integralmente adicionada para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, compondo o valor adicionado à linha 3 da Ficha 09A da DIPJ/2008 (fl. 6258, e já reproduzida neste tópico do voto).

No que atine às despesas referentes à conta contábil 61.540.500 – Prov. Multa s/ Processo / Multa não dedutível e 71.000.000 - Multa não dedutível / TaxasCorpDiferida(PL)IFRS, em consulta os autos e também ao citado Parecer Técnico, me convenci de que houve sim a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Da mesma forma que ocorreu com a provisão para o PLR, a Recorrente utilizou-se de conta de uma conta de passivo (provisão), creditando ali valores de diversas constituições de provisões, mas

também efetuando os ajustes a débito referentes a realizações e reversões do período, restando aí a explicação para um “saldo” de adições menor do que os valores contabilizados nas contas 61.540.000 e 71.000.000.

Contudo, a autoridade fiscal autuante afirma que os valores referentes à provisão para PLR e à conta 61.540.500 foram novamente incluídos como despesa (itens 112, 118, 126 e 130 do Termo de Verificação Fiscal), compondo a linha 31 da Ficha 5A da DIPJ/2008, conforme já reproduzido neste voto e constante dos autos à fl. 6256. Por oportuno, transcrevo o fechamento do Termo de Verificação Fiscal em relação a tais infrações:

126 Como se nota, a adição que se fez na linha 03 da ficha 09 esta relacionada com o abatimento que se fez na linha 24 da ficha 05, nada tendo a ver com o valor incluído na linha 31 da ficha 05.

130. Não se demonstrou, por conseguinte, a necessária adição, na apuração do lucro real, dos valores abatidos a título das despesas consideradas indedutíveis, anotadas na linha 31 da Ficha 05A da DIPJ do ano de 2007 e, portanto, promoveremos o lançamento de ofício dos montantes de R\$ 53.625.344,90 e R\$ 59.135.386,80 e R\$ 10.305.429,12.

A Recorrente, contudo, nada esclareceu a respeito de tal acusação. Aliás, compulsando os autos, constatei que o contribuinte, ainda no decorrer do procedimento fiscal, também faz menção a valores transferidos para a linha 31 da Ficha 5A. Veja-se a manifestação do contribuinte de fl. 3039:

*Esclarecemos que o Saldo transferido da **Ficha 05 linha 19 para Ficha 05 linha 31** foi efetuado para demonstrar segregadamente os montantes registrados na conta contábil 61.540.500 (multa não dedutível), conta contábil em que houve adições permanentes e adições temporárias conforme informado nas justificativas referente ao item 6.1. Adicionalmente, esclarecemos também que esta forma de demonstração na DIPJ não impacta o seu resultado, haja vista que todo o saldo da conta foi declarado na Ficha 05 linhas 19 e 31 e todas as movimentações indedutíveis foram adicionadas ao lucro real.*

Desse modo, em relação às contas 60001000 – Provisão de PLR (R\$ 10.305.429,12) e 61540500 – Multas não dedutíveis (R\$ 59.135.386,80), não restando demonstrado que os valores computados em “Outras Despesas Operacionais” (linha 31 da Ficha 9A), nas quais se incluem as rubricas glosadas pelo Fisco, foram adicionadas à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, entendo que deva ser negado provimento ao recurso em relação a tal infração.

4.2.1 Omissão de receitas (Item 3 do auto de infração)

Contas 53.100.000 (Bonificações Nacionais), 53.100.100 (Garantido Nacional) e 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida)

A autoridade fiscal lançadora entendeu que caracterizava omissão de receitas a existência de saldos negativos nas contas de receitas oriundas de Bonificações registradas pela Recorrente no ano-calendário de 2007. Concluiu, assim, que estes saldos negativos teriam reduzido os saldos positivos das outras espécies de receitas de Bonificação e, por conseguinte, reduzido também as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pela Recorrente.

A Recorrente, por sua vez, aduz que determinadas contas de receita se encontravam com saldo devedor em razão de mero equívoco em lançamentos contábeis: por ocasião da transferência de determinadas bonificações das respectivas contas de receita de bonificação para a conta nº 70.290.400 (Receitas Financeiras de Bonificação), a Recorrente teria se equivocado e debitado indevidamente as Contas 53.100.000 (Bonificações Nacionais), 53.100.100 (Garantido Nacional) e 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida), quando deveria ter debitado outras contas.

Segundo a Recorrente, foram essas as consequências contábeis de tais equívocos: (i) os saldos das contas de bonificação que deveriam ter sido debitadas permaneceram superiores aos saldos que deveriam ter sido apurados; e (ii) os saldos das contas que foram debitadas (Contas 53.100.000 - Bonificações Nacionais – 53.100.100 – Garantido Nacional - e 53.200.000 - Bonificação Margem Garantida) ficaram devedores.

No entender da Recorrente, o equívoco de classificação contábil não teria gerado qualquer lesão ao Fisco, uma vez que a receita total consolidada (sujeita à incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) não teria sido alterada, pois os valores positivos das contas que deveriam ter sido reduzidas (em razão do débito à conta de receita financeira de bonificação) compensariam os valores devedores nas outras contas de receita, o que implicaria a necessidade de cancelamento da exigência.

Subsidiariamente, aduz que na hipótese de entender que os saldos negativos reduziram o total das receitas de bonificação da Recorrente, argumenta que este impacto seria neutro para fins de IRPJ e CSLL, já que a contrapartida destes ajustes seria: (i) uma receita financeira, que compõe o lucro líquido; ou (ii) a redução de uma despesa, que aumenta o lucro líquido em razão da redução de despesas dedutíveis. Nesse cenário, manutenção da exigência implicaria a ocorrência de *bis in idem*.

Em relação aos débitos realizados nas contas 53.100.000, 53.100.100 e 53.200.000, firmei convicção que, de fato, não houve qualquer alteração nas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL. Isso porque as contrapartidas de tais lançamentos foram realizadas a crédito de outras contas de receitas, ou, ainda, de outras contas de despesas.

O já citado Parecer Contábil (fls. 6897-6939) conclui que os saldos negativos efetivamente decorrem de mero equívoco contábil, sem impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, confirmando ainda que a contrapartida dos lançamentos redutores das contas de bonificação foram: (i) um acréscimo em conta de receita (que compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL); (ii) ou uma redução de uma conta de despesa (que também compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Corroborando, ainda que em parte, tal entendimento, a própria Receita Federal, por meio de diligência realizada por determinação da 1ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF no julgamento do processo nº 16561.720008/2012-12 (exigência de

PIS e Cofins decorrente das mesmas omissões de receitas ora analisadas) concluiu que (fls. 11541-11542):

Saldos negativos das contas 53.100.000, 53.100.100 e 53.200.000

Os documentos foram juntados com o intuito de demonstrar que, enquanto parte dos créditos foram se acumulando em uma das contas, o débito, ao final do período, foi efetuado em outra conta. Não sendo suficiente o saldo da conta deitada, saldos negativos foram produzidos. A conta contábil 53.100.100 apresentou saldo negativo no período de janeiro a junho, enquanto a conta 53.100.000 registrou valores devedores entre os meses de julho a dezembro. Na conta 53.200.000, os déficits foram produzidos nos meses de junho, agosto, setembro e novembro de 2007.

Acessamos os arquivos contábeis em formato digital fornecidos pela empresa ainda durante a fase de fiscalização e conferimos os lançamentos contábeis pelo Carrefour.

Verificamos que ocorreu o erro contábil apontado pela empresa.
[grifos nossos]

Contudo, o Relatório Conclusivo de Diligência ainda apontou saldos credores em inúmeros períodos.

Por outro lado, entendo que tal fato é irrelevante, pois restou comprovado que os lançamentos a débito realizados nestas contas têm como contrapartida ou contas de receita (ou seja, aumento de receita), ou contas de despesa (as quais, mediante lançamentos a crédito, têm seus saldos diminuídos). Em ambas as hipóteses (aumento de receita, ou diminuição de despesa), resta evidente que o efeito final dos lançamentos questionados são nulos na apuração do lucro líquido do exercício, e, por conseguinte, também na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Conta 53.400.000 (Inserção Comercial)

Segundo a Recorrente (fl. 6748),

*414. Já as **Bonificações com Descontos decorrentes de Inserção Comercial** são redutoras de um passivo da Recorrente contra as agências de publicidade e veículos de comunicação, não sendo considerada uma receita para fins de PIS, COFINS, IRPJ e CSL. Do ponto de vista contábil, estas bonificações são temporariamente registradas na Conta 53.400.000 (Inserção Comercial) e posteriormente debitadas contra a Conta 61.400.300 (Mídia Coop - Repasse Fornecedores). Ou seja, há no presente caso a redução de uma receita, tendo como contrapartida a redução de uma despesa.*

No Parecer Técnico constante aos autos, esclarece-se que (fl. 6900):

A Contrapartida dos registros da Conta Contábil 53.400.000 era a Conta Contábil 45.340.020, cujo o valor era retornado à Conta Contábil 53.400.000 ao final do ano, de forma que o saldo negativo da Conta Contábil 53.400.000 ao final do período era muito inferior ao saldo negativo exigido pela

Fiscalização. Alternativamente, a contrapartida dos registros poderia ser a Conta Contábil 61.400.300, com a redução de um passivo (e consequentemente aumento no lucro líquido), sem que exista qualquer impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A respeito do suposto retorno do saldo da Conta Contábil 45.340.020 para Conta Contábil 53.400.000 realizada em dezembro de 2007, destaco excerto do Parecer Técnico (fl. 6932):

Ajuste de Base de Cálculo no
Valor de R\$ 95.516.759,99

No que diz respeito à Conta Contábil **53.400.000 – Inserção Comercial**, a Fiscalização verificou a existência de saldos devedores mensais, no valor total de **R\$ 95.516.759,99**, sem atentar para o fato de que, ao final do período (Dezembro de 2007), existe um registro contábil que reduz o saldo negativo no valor de **R\$ 80.284.578,46**. Assim, o saldo negativo da Conta Contábil 53.400.000 é de apenas **R\$ 15.232.181,53**.

A tabela abaixo sintetiza a movimentação ocorrida na Conta Contábil nº 53.400.000, de forma a demonstrar que o saldo negativo era de efetivamente em apenas **R\$ 15.232.181,53**

Conta	Inserção Comercial - 53.400.000	Valor Autuado	Diferença
Janeiro	-	-	-
Fevereiro	-	-	-
Março	(10.626.934,23)	(10.626.934,23)	-
Abril	(9.560.101,59)	(9.560.101,59)	-
Maior	(10.116.946,38)	(10.116.946,38)	-
Junho	(9.718.161,33)	(9.718.161,33)	-
Julho	(9.233.525,88)	(9.233.525,88)	-
Agosto	(11.100.414,50)	(11.100.414,50)	-
Setembro	(10.216.198,80)	(10.216.198,80)	-
Outubro	(11.285.169,70)	(11.285.169,70)	-
Novembro	(13.659.307,58)	(13.659.307,58)	-
Dezembro	80.284.578,46		80.284.578,46
TOTAL	(15.232.181,53)	(95.516.759,99)	80.284.578,46

De fato, tanto o Parecer Técnico apresentado quanto o Relatório Conclusivo de Diligência elaborado pela unidade de origem (fl. 11547) corroboram o saldo final de tal conta em (R\$ 15.232.181,53), e não (R\$ 95.516.759,99), isso porque a autoridade lançadora não atentou para o lançamento a crédito realizado no mês de dezembro. Há, portanto, de se excluir da base de cálculo o total de R\$ 80.284.578,46, uma vez que houve reversão no mês de dezembro (lançamento a crédito) exatamente nesse montante.

A respeito do argumento da Recorrente de que as contrapartidas dos lançamentos a débito realizadas em tal conta teria sido a Conta Contábil 61.400.300 – Mídia

Processo nº 16561.720140/2012-24
Acórdão n.º 1402-002.144

S1-C4T2
Fl. 11.608

Coop – Repasse Fornec, uma conta de despesa, e que, portanto, os créditos realizados em tal conta de despesa teriam anulado os lançamentos realizados a débito da conta de receita 53.400.000, não há como acatá-lo.

Analisando o Parecer Técnico disponibilizado pela Recorrente, bem como os lançamentos contábeis realizados na conta 53.400.000, a autoridade fiscal que elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência assim concluiu:

17 Houve movimentação contábil entre as contas 53.400.000 e 61.400.300, porém não foram esses lançamentos que geraram os valores negativos. Os saldos negativos foram produzidos em razão de débitos cujas contrapartidas deram-se na conta 45.340.020 – Propaganda Cooperada N, que é conta de passivo, não transitando, portanto, pelo resultado. Os lançamentos, em conformidade com informações constantes dos arquivos contábeis da empresa, estão no quadro a seguir:

Razão								
Nome:		CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIAL LTDA						
CNPJ:		45.343.915/0001-81						
Conta:		53400000 - Inserção Comercial						
Saldo inicial:		64.096.353,51 D						
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico	
31/01/2007	61400300	Mídia Coop - Repasse forneced	D	10.350.757,76	0,00		LANCAMENTO AUTOMATICO	
31/01/2007	53400000	Inserc7o Comercial	C	10.350.757,76	0,00		LANCAMENTO AUTOMATICO	
28/02/2007	61400300	Mídia Coop - Repasse forneced	D	8.581.017,71	0,00	D	LANCAMENTO AUTOMATICO	
28/02/2007	53400000	Inserc7o Comercial	C	8.581.017,71	0,00	D	LANCAMENTO AUTOMATICO	
31/03/2007	53400000	Inserc7o Comercial	D	10.826.934,23	10.826.934,23	D	347 BO VPC	
31/03/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	10.826.934,23	10.826.934,23	D	347 BO VPC	
30/04/2007	53400000	Inserc7o Comercial	D	9.560.101,59	20.187.035,82	D	347 BO VPC	
30/04/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	9.560.101,59	20.187.035,82	D	347 BO VPC	
31/05/2007	53400000	Inserc7o Comercial	D	10.116.946,38	30.303.982,20	D	347 BO VPC	
31/05/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	10.116.946,38	30.303.982,20	D	347 BO VPC	
30/06/2007	53400000	Inserc7o Comercial	D	9.718.161,33	40.022.143,53	D	RECLASS DE BONIFIC PIS COFINS	
30/06/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	9.718.161,33	40.022.143,53	D	RECLASS DE BONIFIC PIS COFINS	
31/07/2007	53400000	Inserc7o Comercial	D	9.233.525,88	49.255.669,41	D	3092 - INSERÇÃO COMERCIAL	

31/07/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	9.233.525,88	49.255.669,41	D	3092 - INSERÇÃO COMERCIAL
31/08/2007	53400000	Inserção Comercial	D	11.100.414,50	60.356.083,91	D	1001800- BO ANCF Inserção Com
31/08/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	11.100.414,50	60.356.083,91	D	1001800- BO ANCF Inserção Com
30/09/2007	53400000	Inserção Comercial	D	10.216.198,80	70.572.282,71	D	1001800- BO ANCF Inserção Com
30/09/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	10.216.198,80	70.572.282,71	D	1001800- BO ANCF Inserção Com
31/10/2007	53400000	Inserção Comercial	D	11.406.419,70	81.857.452,71	D	820-BO ANCF Inserção Comercial
31/10/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	11.406.419,70	81.857.452,71	D	820-BO ANCF Inserção Comercial
30/11/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	D	13.655.582,58	95.516.760,71	D	820-BO ANCF Inserção Comercial
30/11/2007	53400000	Inserção Comercial	C	13.655.582,58	95.516.760,71	D	820-BO ANCF Inserção Comercial
31/12/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	D	92.233.786,37	-3.282.974,34	C	ADIANTAMENTO PARA VPC NÃO REAL
31/12/2007	53400000	Inserção Comercial	C	92.233.786,37	-3.282.974,34	C	ADIANTAMENTO PARA VPC NÃO REAL
31/12/2007	53400000	Inserção Comercial	D	11.949.207,91	15.232.182,25	D	820-BO ANCF Inserção Comercial
31/12/2007	45340020	Propaganda Cooperada - N	C	11.949.207,91	15.232.182,25	D	820-BO ANCF Inserção Comercial

Saldo final idêntico ao indicado no Parecer Técnico

Observação: ilustrações não contidas no original.

Analisando os lançamentos contábeis listados pela autoridade fiscal, chego a duas conclusões:

- realmente os lançamentos que levaram a conta de receita 53.400.000 a ficar com saldo devedor tiveram como contrapartida a conta de passivo 45.340.020, ou seja, houve reduções no saldo da conta credora (referente à receita – 53.400.000) e sua contrapartida não alterou o resultado do exercício, uma vez que foi creditada uma conta passiva (45.340.020 – Propaganda Cooperada);

- os dois primeiros lançamentos foram os únicos identificados realizados em contrapartida à conta de despesa 61.400.300 – Mídia Coop – Repasse Fornec, mas, ao contrário do afirmado pela Recorrente, tais lançamentos foram realizados a débito da conta de receita (53.400.000) e a débito da conta de despesa, ou seja, somente esses dois lançamentos registraram, concomitantemente, receita e despesa que se anulam em relação ao resultado do exercício, e, ainda assim, não são aptos a justificar o saldo devedor na conta 53.400.000, objeto da exigência fiscal, muito pelo contrário, uma vez que esses lançamentos contábeis na conta de receita foram realizados a crédito.

Logo, não resta justificado o saldo devedor ajustado de R\$ 15.232.181,53, devendo ser mantida a omissão de receita nesse montante, excluindo-se da base de cálculo da infração nº 3 relativa à omissão de receita na Conta 53.400.000 (Inserção Comercial) o total de R\$ 80.284.578,46.

5 MULTA DE OFÍCIO

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, a redação do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

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

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 11/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 22/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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;

[...]

A penalidade aplicada de 75%, portanto, trata-se de mera aplicação de dispositivo legal, não podendo esta Corte Administrativa debruçar-se sobre temas ligada a inconstitucionalidade de normas (Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.) ou confisco, já que essa última limitação constitucional ao poder de tributar é dirigida ao legislador, e não ao aplicador das normas tributárias.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso também em relação à multa de ofício.

6 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, e, em relação ao recurso de voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e a arguição de decadência, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à omissão de receitas correspondente ao item 003 do auto de infração.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator