



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

**Processo n°** 16643.000425/2010-73  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.168 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de maio de 2018  
**Matéria** Amortização de ágio e Perdas no recebimento de créditos.  
**Recorrentes** TERRA NETWORKS BRASIL S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006

**REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO.**

Não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior.

**INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO"**

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial.

**DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.**

O reconhecimento contábil do ágio não representa manifestação de fato tributário impositivo. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de ágio.

**POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. AMORTIZAÇÃO FISCAL.**

A glosa de despesas decorrentes de amortização de ágio pago com fundamento na rentabilidade futura da investida não configura inexatidão quanto a período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções. A amortização ocorre na medida em que os resultados projetados da investida se confirmam, sendo inaplicáveis as regras de postergação de pagamento de imposto.

**MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.**

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

#### PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

A dedutibilidade de despesas lançadas a título de perdas no recebimento de créditos depende do preenchimento das condições do artigo 9º da Lei 9.430/96. Não comprovada a observância dos requisitos legais de dedutibilidade, a perda registrada deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

#### DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte demonstrar a dedutibilidade de despesas lançadas em sua escrituração, o que importa apresentar e relacionar as faturas aos lançamentos contábeis. A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de um universo com base no teste de amostra extraída dele.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a multa qualificada de 150% para 75%, vencidos os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa (relatora), Eva Maria Los e José Carlos de Assis Guimarães, que lhe negaram provimento; vencidos também os conselheiros Gisele Barra Bossa e Eduardo Morgado Rodrigues, que lhe deram provimento integral. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa, Eduardo Morgado Rodrigues, Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à desqualificação da multa de ofício, o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Rafael Gasparello Lima e Luis Henrique Marotti Toselli.

## Relatório

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto o Relatório da decisão recorrida, fls.2.616/2662, que transcrevo a seguir:

*Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, originada pelo MPF nº 08.1.71.00-2010-00041-4, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, resultantes da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, nos períodos-base de 2005 e de 2006, e de despesas com perdas com créditos de liquidação duvidosa, apropriadas no período de janeiro a dezembro de 2005.*

*Descrição dos fatos e enquadramento legal a fls. 317, do Auto de Infração de IRPJ:*

*“001- AMORTIZAÇÃO.*

*VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS.*

*Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal (em anexo), que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2005</i>	<i>R\$ 70.228.582,80</i>	<i>150,00</i>
<i>31/12/2006</i>	<i>R\$ 77.416.265,60</i>	<i>150,00</i>

*Enquadramento legal:*

*Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325, do RIR/99.*

*002 - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.*

*INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS*

*Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal (em anexo), que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2005	R\$ 13.351.427,79	75,00

*Enquadramento legal:*

*Art. 9º da Lei nº 9.430/96; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 340, do RIR/99.”*

*Foram deduzidos da matéria tributável apurada os prejuízos de R\$ 31.232.254,03 (base 2005) e de R\$ 19.036.786,42 (base 2006) e as bases de cálculo negativas da CSLL de R\$ 31.232.254,03 (base 2005) e de R\$ 19.036.786,42 (base 2006), conforme demonstrativos de compensação de fls. 320/321 e 328/329.*

*Os créditos tributários apurados em R\$, incluídos os juros calculados até 30/11/2010 e as multas de ofício, perfazem os totais de:*

	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
<b>PRINCIPAL</b>	<b>19.329.266,23</b>	<b>6.975. 815,84</b>
<b>JUROS DE MORA</b>	<b>8.977.234,94</b>	<b>3.239. 895,06</b>
<b>MULTA PROPORCIONAL</b>	<b>26.490.506,63</b>	<b>9.562. 502,38</b>
<b>TOTAL</b>	<b>54.797.007,80</b>	<b>19.778.213,28</b>

*Em face do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, que estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a autoridade autuante formalizou a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais.*

*Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 332/365:*

#### DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA

- *O fiscalizado TERRA Networks Brasil S/A **faz parte do grupo espanhol** Telefônica que, em 1999, adquiriu empresas de internet locais no Brasil, México, Chile e Espanha, lançando, naquele mesmo ano, a marca TERRA simultaneamente na América Latina e na Europa.*
- *O portal hoje conhecido como TERRA Brasil tem uma longa história, iniciada com a antiga Nutec Informática S.A, fundada no ano de 1987 em Porto Alegre. A Nutec Informática era, inicialmente, uma revendedora de softwares e integradora de sistemas.*
- *Em outubro de 1995, a Nutec criou a NutecNet, objetivando ingressar no mercado da internet. Em 1996, a empresa foi adquirida pelo Grupo RBS, criando-se o canal interativo ZAZ, sendo este um dos primeiros canais de entretenimento e lazer via internet no Brasil.*
- *Em junho de 1999, iniciou-se o processo de aquisição da NUTEC INFORMÁTICA SA (que passou a se chamar TERRA Networks Brasil S/A) pela TIB (Telefônica Interactiva do Brasil Ltda), ao que se seguiu uma série de operações societárias que são alvo da presente fiscalização.*

DAS INFRAÇÕES APURADAS.Amortização de ágio sobre investimento

• A empresa NUTEC INFORMÁTICA SA (hoje denominada Terra Networks Brasil SA) foi adquirida pelo grupo espanhol Telefônica, através da Telefônica Interactiva do Brasil Ltda., por meio de subscrição de ações com ágio (15.06.1999) e posterior retirada dos demais acionistas (05.08.1999);

• Embora não sejam alvo da fiscalização dos autos, as operações que originaram o ágio relativo à aquisição da fiscalizada na contabilidade da TIB foram consideradas ilícitas pela fiscalização, conforme consta do PAF 11080.008088/2001-71, referente ao Auto de Infração lançado sobre o contribuinte RBS ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇAS LTDA;

• Em 27 de dezembro de 2000, a recém criada empresa ABCD 0011 Participações Ltda. recebeu investimento da TIB (Telefônica Interactiva do Brasil Ltda) que teve seu Capital Social elevado de R\$ 100,00 para R\$ 387.081 mil, montante composto por:

a) R\$ 75.400 mil referentes a mútuo pactuado entre a TIB (Telefônica Interactiva do Brasil Ltda) e a Terra Networks Brasil SA (autuada);

b) R\$ 311.681 mil referentes à transferência das ações da Terra Networks SA, representado monetariamente pelo valor contabilizado na rubrica de Investimento na TIB.

• Em 29 de dezembro de 2000, apenas dois dias depois da operação de integralização do capital social da empresa ABCD 0011 Participações Ltda., que passou a ser, por dois dias, controladora da Terra Networks Brasil SA (fiscalizado), houve a incorporação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. pelo fiscalizado, caracterizando a operação societária conhecida como incorporação reversa ou "às avessas";

• A criação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. foi planejada pelo grupo Telefônica para ser utilizada como empresa veículo; foi constituída e extinta em curto lapso temporal (dois dias de vida jurídica), com o evidente intuito de transferir o ágio sobre investimento constante da contabilidade da investidora (TIB) para a investida (Terra), por meio da integralização de capital social da empresa veículo ABCD 0011 Participações Ltda., a partir do valor da conta Investimento (mais ágio) relativo a Terra Networks e da conta Empréstimo, também relativa a Terra Networks, e posterior (dois dias depois) incorporação reversa (Terra Networks incorpora empresa veículo);

• Observou-se um conjunto de simulações com o intuito de fazer crer o Fisco de que a hipótese prevista no artigo 386 do RIR/99 havia ocorrido no mundo dos fatos. O resultado da simulação foi um patrimônio líquido inflado pela capitalização

*da reserva de ágio criada, por ficção, como contrapartida ao surgimento indevido da conta de ágio sobre investimento (Terra Networks) no balanço da própria Terra Networks;*

- *O montante de R\$ 354.807 mil, que representa 91% do total de ágio a amortizar registrado na contabilidade em 30/11/03, é resultante do plano de reestruturação societária iniciado em abril de 2000. Esta reestruturação foi realizada com o intuito de aproveitar fiscalmente o ágio da aquisição da Nutec Informática SA (posteriormente denominada Terra Networks SA) fazendo com que o mesmo se tomasse dedutível;*

- *Mesmo que a amortização de ágio pretendida fosse autorizada pela legislação pertinente, o valor de R\$ 75.400 mil mostra-se indedutível e sua apropriação como despesa deve ser glosada, porque correspondente a mútuos pactuados entre a TIB e o fiscalizado, que jamais poderiam ser transformados em ágio.*

#### Qualificação da multa

- *O procedimento adotado pelo fiscalizado está compreendido na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, o qual define fraude, mostrando-se aplicável a duplicação do percentual de multa disposta no § 1º do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007;*

- *Ao descrever as etapas do planejamento tributário abusivo no documento "histórico ágio ABCD.doc", que na realidade reproduz o que já constou claramente dos documentos que ampararam as operações societárias (atas, alterações do contrato social, Protocolo de Incorporação), a fiscalizada evidenciou sua total consciência da falta de propósito negocial das operações societárias em pauta e do intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos;*

- *Os eventos societários que culminaram na amortização fiscal do ágio correspondem a uma seqüência de atos meramente formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, com intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, o que configura abuso de forma, simulação e fraude;*

- *O ágio que foi transferido para si próprio mediante simulação (incorporação reversa com a empresa veículo ABCD 0011) e já indevidamente deduzido do lucro real poderia ser amortizado fiscalmente a partir de 12.11.2008, data em que o fiscalizado incorporou sua controladora TIB;*

- *Não se trata de observância ou não do regime de competência ou de inexatidão quanto ao período-base de escrituração das despesas, mas de atos simulados com o objetivo de "fabricar" despesas sem qualquer lastro com a realidade.*

#### Perdas com créditos de liquidação duvidosa

- *Até o ano de 1996, a Provisão para Devedores Duvidosos (PDD) era um instrumento pelo qual as empresas que apresentavam saldos de créditos a receber apropriavam*

*despesas no montante igual à perda que tais valores poderiam provocar, a partir de um percentual estimado;*

- *A fiscalizada foi intimada a comprovar a dedutibilidade das despesas lançadas a título de PDD ISP – conta 30121.61, tendo apresentado diversas planilhas e arquivos em meio magnético sem, contudo, demonstrar, em momento algum, que as despesas lançadas a título de PDD ISP - conta 30121.61 eram dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, à luz do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 e IN SRF nº 93/97. Informou, ainda, que efetuou adições considerando a variação mensal dos títulos vencidos entre 90 e 180 dias durante o ano de 2005;*

- *Por meio do item 4 da Intimação nº 4, a autoridade fiscal requereu ao fiscalizado que demonstrasse apenas oito específicos lançamentos de despesas na conta 30121.61 - PDD ISP, de valor superior a R\$ 200.000,00, contudo, o fiscalizado novamente apresentou somente inúmeras planilhas e arquivos;*

- *O contribuinte demonstrou estar ciente de que não atendeu à intimação para comprovar os lançamentos, ao justificar que a documentação comprobatória, infelizmente, seria proveniente de uma base de clientes com mais de 4 milhões de linhas (consoante resposta ao item 2 da Intimação nº 4);*

- *O contribuinte foi intimado (intimação nº 6) a comprovar a dedutibilidade de despesas referentes a outros seis lançamentos contábeis mas, novamente, não apresentou documentação comprobatória;*

- *O contribuinte limitou-se a apresentar esclarecimentos a respeito dos critérios e da metodologia utilizada para a realização dos lançamentos, que também não puderam ser confirmados. Da análise dos registros contábeis, sobretudo das notações utilizadas no Lalur, verificou-se que as adições efetuadas na apuração do lucro real não guardam relação com as despesas a débito da conta PDD ISP;*

- *O fato de o número de clientes do fiscalizado ser bastante elevado não o escusa do dever de comprovar tanto a ocorrência (efetividade) das despesas como o cumprimento dos requisitos legais para sua dedutibilidade fiscal.;*

- *O contribuinte não logrou comprovar a dedutibilidade das despesas para nenhum dos lançamentos contábeis escolhidos por amostragem, dentre mais de 18 mil lançamentos contábeis;*

- *Por falta de documentação comprobatória da dedutibilidade, foram glosadas as despesas denominadas "PDD ISP", as quais foram lançadas na DIPJ 2006 como Outras Despesas Operacionais no montante de R\$ 13.351.427,79.*

*Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 29/12/2010, a interessada apresentou, em 28/01/2011, a*

*IMPUGNAÇÃO de fls. 427/493, na qual apresenta as alegações e pretensões abaixo sintetizadas:*

*O AUTO DE INFRAÇÃO.*

- *A autuação foi lavrada às pressas, tendo as efetivas intimações se iniciado apenas 50 dias antes da ciência do Auto de Infração;*
- *A autoridade fiscal expressamente reconheceu a existência e a validade do ágio amortizado pela Impugnante, tendo admitido que o montante registrado a título de ágio foi efetivamente pago na aquisição do investimento e que esse valor sempre esteve justificado na expectativa de rentabilidade futura da Impugnante;*
- *Apesar de também reconhecer a validade jurídica dos atos societários realizados, a autoridade lançadora discordou da operação de incorporação que permitiu a amortização do ágio para fins fiscais, sem, porém, demonstrar qualquer prejuízo ao Fisco ou qualquer vantagem escusa experimentada pela Impugnante no procedimento adotado;*
- *Os registros contábeis relacionados às perdas com recebimentos de créditos, envolviam cerca de 2,5 milhões de faturas e o cálculo dos valores deduzidos estava representado em planilhas com mais de 4 milhões de linhas;*
- *A autoridade fiscal deixou de apreciar as informações e esclarecimentos da fiscalizada por conta do tempo que a análise das planilhas demandaria e da proximidade do fim do ano de 2010, em inaceitável afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional;*

*OS FATOS.*

- *A fim de viabilizar um projeto de expansão dos negócios envolvendo o portal Terra, mediante a aquisição de 60 outros provedores de acesso brasileiros e a realização de investimentos em marketing, conteúdos e tecnologias, a impugnante ingressou no grupo Telefônica, em junho de 1999, quando a Telefônica Interactiva do Brasil Ltda. ("TIB") subscreveu novas ações emitidas pela Nutec Informática S.A. ("Nutec"), sua antiga denominação. Essa subscrição foi realizada com ágio, o qual foi pago integralmente em razão das perspectivas de rentabilidade futura do investimento;*

*Em 2000, ano seguinte ao ingresso da Impugnante no grupo Telefônica, a TIB contribuiu dois valores ao capital de uma outra sociedade, a ABCD 0011 Participações Ltda. ("ABCD"):* (i) *o investimento que detinha na Impugnante pelo valor contábil registrado pela TIB, equivalente a R\$ 311.681.116,81 e (ii) créditos decorrentes de mútuos havidos pela TIB contra a Impugnante, que totalizavam R\$75.400.110,76 e que, em seguida, foram utilizados para subscrição de novas ações emitidas pela Impugnante para aumento de seu capital social com ágio no mesmo valor;*

- Posteriormente, a Impugnante incorporou a ABCD, passando a registrar em conta de ativo diferido o valor que outrora era registrado pela ABCD como ágio (R\$387.081.227,57), conforme determinavam a legislação e as regras contábeis então vigentes;
- A incorporação da ABCD teve por principal objetivo viabilizar a implantação de seu projeto de expansão, por meio do saneamento da situação patrimonial da Impugnante, que se encontrava negativa porque os relevantes investimentos realizados ainda não haviam começado a retornar;
- Além disso, a incorporação da ABCD não foi uma operação isolada, mas integrou uma longa reorganização societária realizada pelo grupo e pela divisão de negócios do qual a Impugnante era parte;
- As evidências do alegado ilícito fiscal não possuem qualquer correlação com os efeitos fiscais supostamente pretendidos pela Impugnante, vez que, apesar de alguns eventos societários terem sido implementados de maneira célere em dezembro de 2000, a amortização do ágio objeto de questionamento pelo Auto de Infração não se iniciou logo em seguida à incorporação da ABCD, mas somente 3 anos depois, em 2003.

#### ***Da fiscalização realizada em 2001 sobre a reorganização societária***

- O lançamento mostra-se inconsistente com as conclusões atingidas pela fiscalização realizada em 2001, o qual homologou as amortizações realizadas pela Impugnante nos anos 2003 e 2004 e foi encerrado sem que qualquer questionamento quanto à validade, fundamentação ou mensuração do ágio fosse oposto pelo Fisco;

### **O DIREITO**

#### **Infração 1 – AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO**

#### **Nulidade por inobservância da postergação no pagamento dos tributos**

- A autoridade fiscal incorreu em erro no critério jurídico adotado, por deixar de aplicar os ajustes decorrentes da postergação no pagamento do imposto, conforme Parecer Normativo COSIT nº 2/96, embora tenha reconhecido que as despesas de amortização de ágio poderiam ser validamente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em períodos posteriores à incorporação da TIB, realizada em 2008;
- Aliás, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN, nem mesmo os acréscimos moratórios poderiam ser exigidos da Impugnante, vez que todos os atos relevantes foram examinados e validados quando da fiscalização realizada em 2001 o que culminou na homologação das amortizações realizadas nos anos de 2003 e 2004.

#### **Nulidade por alteração do critério jurídico**

- *O lançamento impugnado apresenta flagrante alteração do critério jurídico até então adotado pela Administração.*
- *É evidente a boa fé da Impugnante e descabida a caracterização de fraude ou simulação, vez que a Impugnante amortizou o ágio ora combatido pautada pelos parâmetros jurisprudenciais vigentes na época no Conselho de Contribuintes existentes, pelo entendimento majoritário da doutrina existente mas, sobretudo, em razão de o Fisco ter fiscalizado, previamente ao início das amortizações, todos os aspectos da reorganização levada a efeito e ter validado a origem, registro e fundamentação do ágio aqui analisado.*
- *As operações com a finalidade de promover a amortização do ágio pago na aquisição de investimento eram comuns e usuais e seu questionamento jamais havia sido cogitado pelo Fisco, sob pena de se verem frustrados os programas de privatização realizados naquela época, tais como os do sistema Telebrás e Eletrobrás, de bancos públicos e empresas do ramo de infraestrutura.*
- *O Fisco não está proibido de alterar o critério jurídico adotado anteriormente para realização do lançamento. O que lhe é vedado é fazê-lo com efeitos que retroajam ao momento em que manifestada a alteração no critério adotado, conforme dispõe o artigo 146 do CTN e corrobora o artigo 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/98.*

*Nulidade por violação ao artigo 906 do RIR – reexame de período já fiscalizado.*

- *Na parte relativa à amortização de ágio, é nulo o Auto de Infração, face à inexistência de expressa autorização para reexame dos fatos envolvidos, expedida pelo Delegado da Receita Federal, nos termos do artigo 906 do RIR/99, a qual não pode ser suprida pelo MPF;*
- *Nem se alegue que o Auto de Infração está relacionado aos anos de 2005 e 2006 e que a fiscalização realizada no passado teria ficado adstrita ao ano-calendário 2000. Apesar de a exigência fiscal consubstanciada se referir a amortizações realizadas pela Impugnante nos anos de 2005 e 2006, a operação que origina*

*u as deduções realizadas nesse período ocorreu em 2000 e esta operação que deu origem e teve efeitos nos exercícios de 2003 a 2008 já foi fiscalizada e validada pelo Fisco. São esses os fatos que ora se reexaminam e se lhes re-qualificam juridicamente, para deles se extraiem outros efeitos.*

*Decadência do lançamento*

- *Ao Fisco é defeso desconsiderar a amortização do ágio executada pela Impugnante, porque, embora seus efeitos sejam percebidos somente nos anos de 2005 e 2006, o ágio decorre de fatos (aquisição do investimento e incorporação) ocorridos num passado já acobertado pela decadência, nos termos do § 4º, do artigo 150 do CTN.*

### Mérito. Legitimidade da amortização fiscal.

- *A proximidade temporal entre os atos societários e a ausência de propósito negocial, elementos suspeitos suscitados pela autoridade fiscal, não são suficientes para a conclusão pela inoponibilidade ao Fisco dos atos praticados no presente caso;*
- *Apesar de os eventos da reorganização terem sido levados a efeito durante o mês de dezembro de 2000, o ágio objeto de questionamento pelo Auto de infração somente foi amortizado 3 anos depois do evento de incorporação. E não se tratou de simples opção da Impugnante, mas decorreu de fato antecipado pelo próprio laudo de avaliação econômica que fundamentou o ágio elaborado à época da aquisição do investimento, o qual projetava a geração de lucros somente a partir do ano de 2004;*
- *De fato, as operações envolvendo a ABCD tiveram por objetivo imediato sanear a situação patrimonial da Impugnante visando a viabilizar a desejada expansão de suas atividades, mediante o registro integral da contrapartida ao ágio pago na aquisição de investimentos em reserva especial de ágio, conforme determinava o artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999.*

### A legitimidade no registro do ágio

- *O crédito no valor de R\$75.400.110,76, decorrente de contratos de mútuo tido originalmente pela TIB contra a Impugnante, foi posteriormente utilizado pela ABCD para aquisição de nova parcela de investimento da Impugnante, que emitiu novas ações em aumento de seu capital social.*

*Como o patrimônio líquido da Impugnante apresentava-se negativo, essa aquisição de novas ações implicou o registro dos mesmos R\$75.400.110,76 a título de ágio.*

### Dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL.

- *Não havendo qualquer disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a esta contribuição as disposições relativas ao IRPJ, resta concluir que não existe qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela;*
- *Além disso, a Instrução Normativa nº 390/04, que compila as normas relativas à contribuição, traz em seu artigo 75 disposição que, a exemplo do inciso III do artigo 386 do RIR, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida.*

### Excesso na constituição do crédito tributário – juros e multa

- *Eventual exigência fiscal não poderia ser acompanhada da aplicação de multa punitiva e juros moratórios, haja vista que todos os atos relevantes foram validados quando da fiscalização*

*realizada em 2001 e as amortizações realizadas nos anos de 2003 e 2004 foram homologadas;*

- *A multa aplicada deve, no mínimo, ser reduzida para 75%, visto que não houve qualquer conduta dolosa com vistas a modificar ou ocultar a ocorrência do fato gerador. A controvérsia aqui posta reside em mera divergência quanto à interpretação das normas aplicáveis, lembrando-se que o procedimento adotado pela Impugnante era aceito pelas autoridades fiscais e corroborado pela jurisprudência do CARF à época dos fatos;*

- *Inexiste a figura do abuso de forma no caso presente, já que a Impugnante quis e se sujeitou a todos os efeitos dos negócios jurídicos realizados;*

- *Também não há qualquer indício de simulação nos termos do artigo 102 do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos e, se houvesse, seria uma simulação inocente, tal como disposta no artigo 103 do mesmo diploma, vez que os efeitos tributários da incorporação da TIB pela Impugnante (ou vice-versa) seriam exatamente os mesmos verificados na incorporação da ABCD pela Impugnante, ou seja, não se verifica qualquer prejuízo ao Fisco;*

- *Nem tampouco ocorreu fraude à lei, por meio da qual o infrator vale-se de uma autorização legal sem violar diretamente outra norma, para atingir um resultado que o conjunto das normas proíbe.*

#### Infração 1 – PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

##### Nulidade.

##### Falta de análise da documentação pela autoridade fiscal

- *Na parte relativa às perdas no recebimento de crédito, o Auto de Infração é nulo, uma vez que o agente fiscal não realizou o levantamento e o exame completo de toda a documentação relativa à apuração desses tributos para proceder à glosa integral das deduções realizadas pela Impugnante, em frontal violação ao que estabelece o artigo 142 do CTN;*

- *Não cabe às autoridades julgadoras, nem tampouco à autoridade lançadora, realizar o cálculo correto dos tributos lavrados depois de cientificado o contribuinte, a pretexto de corrigir o lançamento fiscal.*

*Caso assim proceda, estará realizando novamente a atividade de lançamento, o que é vedado pela legislação vigente.*

##### Mérito. Legitimidade das deduções das perdas no recebimento de créditos.

- *Dada a imaterialidade das faturas envolvendo valores superiores a R\$5.000,00, o principal critério que pautava as deduções fiscais das perdas no recebimento de créditos incorridas pela Impugnante estava relacionado ao tempo transcorrido desde o vencimento da fatura sem que tivesse havido o respectivo pagamento, ao contrário do que pretendeu*

*fazer crer a autoridade fiscal, a Impugnante somente deduzia da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores relativos às faturas vencidas há mais de 180 dias;*

- *Embora tenha a Fiscalização selecionado alguns lançamentos contábeis que supostamente representariam uma amostragem de todas as faturas lançadas a resultado, cada um desses lançamentos envolvia um sem número de faturas e demandaria a recomposição de todo o período;*

- *A Impugnante apresentou toda a documentação de que dispunha acompanhada dos respectivos esclarecimentos mas, diante da proximidade do final do ano de 2010, a autoridade fiscal optou por glosar todas as deduções relativas à conta PDD ISP do ano-calendário de 2005, invertendo o ônus da prova.*

#### Pedido de diligência

- *A impugnante requer a determinação de realização de diligência, a fim de permitir a análise minuciosa das mais de 2,5 milhões de faturas envolvidas e seu confronto com os registros contábeis e os valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

#### Intimações dos atos

- *Requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados da DRA. RAQUEL NOVAIS e do DR. CELSO COSTA, ambos com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, 11º andar, 01451-000, São Paulo, SP, enviando de tudo cópia à Impugnante no endereço constante dos autos.*

*Em 27 de julho de 2011, os autos foram encaminhados à autoridade autuante para realização de diligência fiscal (fls. 2434/2436), com vistas ao atendimento das seguintes proposições:*

*“12 Desse modo, proponho que o presente processo seja baixado em diligência para que seja apurado porque a empresa foi fiscalizada novamente sobre o mesmo assunto do ágio da Terra Networks, quando a fiscalização efetuada em 2001 não colocou obstáculos à dedução do ágio. Deverá ser verificada também a existência de postergação de impostos devidos, uma vez que a fiscalizada não deduziu o ágio em 2008 quando da incorporação da empresa TIB.*

*13 É necessária, ainda, a verificação do ágio gerado quando da aquisição da Terra Networks (antiga Nutecnet) pela TIB para ser comparado com o valor repassado como ágio para a empresa ABCD, para se verificar se foi criado ágio nessa transferência.*

*14 Nessa diligência deverão ser examinados também os registros das faturas apresentados para que seja determinado se o valor declarado na DIPJ /2006 realmente estava embasado na documentação da contribuinte e se o método de contabilidade adotado pela contribuinte trouxe qualquer prejuízo ao Fisco Federal, entendendo que a simples glosa da totalidade das despesas de perdas no*

*recebimento de créditos, traduzido pelo arquivo PDD.ISP, não reflete nem a realidade nem promove a justiça fiscal.”*

*Conforme relatório de diligência fiscal de fls. 2431/2451, a autoridade fiscal apresentou os esclarecimentos a seguir sintetizados:*

*Quanto à fiscalização anterior.*

- A única fiscalização com vistas a apurar irregularidades relativas a despesas com amortização em operações de fusão, cisão ou incorporação é a do presente processo, além daquela que ainda está em curso (pela DEMAC/SPO) para apurar os mesmos ilícitos no ano-calendário de 2007 e seguintes;*
- Caso a impugnante esteja se referindo à diligência realizada pela DRF/Porto Alegre em 2001, cumpre esclarecer que não caberia àquela fiscalização qualquer consideração em relação às despesas com amortização de ágio efetuadas nos anos vindouros de 2005 e 2006;*
- As razões da programação da fiscalização em apreço, pela DIPAC da DEMAC/SPO, com a devida vênia, não se mostram relevantes para o julgamento da impugnação, ainda que se admita que houve fiscalização anterior sobre o mesmo tema, haja vista que o Fisco pode fiscalizar o mesmo contribuinte novamente, sobre o mesmo tributo, sobre a mesma operação, e até mesmo sobre ano-calendário já fiscalizado, desde que respeitado o prazo decadencial;*

*Sobre a postergação de pagamento.*

- Não houve postergação de pagamento no caso presente e, de todo modo, caberia ao impugnante – a quem alega – demonstrar a ocorrência desse fato e quantificar o imposto que teria sido pago a maior em exercício posterior;*
- Fundamentalmente, não se trata de inobservância do regime de competência ou de inexatidão quanto ao período-base de escrituração das despesas (art. 273 do RIR), que poderiam configurar uma postergação de pagamento, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda, mas de operações societárias sem nenhum propósito negocial, de atos simulados com o objetivo único de "fabricar" despesas, sem qualquer substância econômica;*
- No ano-calendário de 2009, mesmo remanescendo saldo de ágio a ser amortizado, a fiscalizada optou por não utilizar o saldo de ágio ainda não computado para fins de exclusão do Lucro Real;*
- Essa opção do contribuinte foi evidenciada também na resposta ao item 10 da Intimação N° 5 (em anexo), referente à fiscalização em curso (MPF 08.1.85.00-2010-00267-6), quando, instado a "Justificar a opção do contribuinte por não lançar a amortização de ágio na apuração do Lucro real do ano de 2009 no valor do saldo de R\$ 50.917.693,17 (Parte B do LALUR 2009 -folha 14), tendo optado pela dedução de apenas R\$ 24.054.325,00", respondeu (resposta em anexo) que o montante anual a ser amortizado é determinado a partir da projeção de*

*resultados, e que por isso o valor do ágio efetivamente amortizado foi inferior ao saldo disponível, embora pudesse ter amortizado integralmente o saldo passível de amortização, pois era inferior ao limite máximo (1/60 ao mês);*

- *Ainda que houvesse postergação de pagamento, o valor das despesas glosadas em 2005 e 2006 (R\$ 70.228.582,80 e R\$ 77.416.265,60, respectivamente) é bastante superior ao valor do Lucro Real apurado em 2009 (R\$ 45.823.604,63), isso sem considerar as despesas relativas à amortização de ágio de 2007 e anos seguintes, que ainda são alvo da fiscalização em curso, de forma que o Auto de Infração não poderia, jamais, ser considerado nulo ou anulado por tal motivo;*

- *O fato de a fiscalizada não ter amortizado novamente o ágio já deduzido quando da incorporação da TIB, em 2008, quando, em princípio, surgiu a permissão legal às cotejadas deduções, não afasta a tipicidade do ilícito praticado em 2005 e 2006.*

#### Sobre as PDD.

- *Tendo em vista a enorme dificuldade que a fiscalizada afirmava ter para demonstrar quais eram as faturas correspondentes a cada um dos lançamentos selecionados, a fiscalização requereu que fosse demonstrada a dedutibilidade para ao menos um único lançamento, mas nem mesmo isso foi atendido pela fiscalizada;*

- *Se a fiscalizada tivesse apresentado as faturas correspondentes, ao menos, a um único lançamento contábil, a fiscalização certamente teria se debruçado sobre essas faturas;*

- *Quanto às 102 faturas apresentadas pelo contribuinte na impugnação (fls.2.039 a 2.140), além de a quantidade e seus valores serem inexpressivos, não há prova alguma (nem documental, nem contábil) de que esse grupo de faturas não tenha sido efetivamente pago; e, o mais importante, não existe a correspondência entre essas faturas e os lançamentos contábeis (despesas);*

- *O tempo decorrido desde o vencimento da fatura não pode ser utilizado como parâmetro exclusivo para a dedutibilidade das perdas com inadimplemento de faturas, visto que esse critério seria suficiente apenas para as faturas com valor inferior a R\$ 5.000,00, cuja representatividade o contribuinte não logrou demonstrar;*

- *A impugnante tampouco demonstrou a alegação descrita no item 6.5 do pedido de diligência, no sentido de que as faturas vencidas há mais de 90 dias eram reconhecidas para fins contábeis, mas aquelas cujo vencimento tivesse ocorrido entre 91 e 180 dias eram adicionadas ao resultado do período por meio de ajuste no LALUR;*

- *É perfeitamente aplicável a inversão do ônus da prova, pois a dedutibilidade das despesas com devedores duvidosos não é*

*tácita, mas, ao contrário, depende da prova do cumprimento dos requisitos impostos pela legislação (art. 9º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97) que extinguiu a dedutibilidade das provisões para devedores duvidosos;*

- *A glosa sobre a totalidade das despesas com perdas no recebimento de créditos foi baseada em fatos e documentos e o que não se mostrou razoável foi a constatação de que a contribuinte, conforme sua contabilidade, teria sofrido uma inadimplência de 16% no ano de 2005.*

#### *Sobre eventual reavaliação do investimento após aquisição da fiscalizada.*

- *No tocante a eventual incremento do ágio em alguma nova reavaliação realizada antes de a TIB repassar o controle da fiscalizada para a empresa ABCD, a fiscalização menciona novamente a indevida transferência, a título de ágio, de um empréstimo prévio entre a fiscalizada e a TBI no valor de R\$ 75.400.110,76;*

#### *Observações adicionais da autoridade diligenciante.*

- *A fiscalização jamais reconheceu expressamente que o ágio foi efetivamente pago e que esteve justificado na expectativa de rentabilidade futura, visto que a glosa foi efetuada considerando o planejamento abusivo perpetrado pela fiscalizada;*

- *A impugnante confirmou que parte do ágio deduzido, no valor de R\$ 75.400.110,76, era decorrente de contratos de mútuo entre a TIB e a impugnante, e nunca foi ágio;*

- *Somente agora a impugnante tenta atribuir uma justificativa negocial para a incorporação da empresa veículo ABCD 0011 (que seria sanear a situação patrimonial negativa da fiscalizada para implantação de seu projeto de expansão). Entretanto, tal justificativa não se sustenta, visto que a situação patrimonial da fiscalizada não se alterou, não há qualquer prova ou registro que relacione essa incorporação com a viabilização do referido projeto de expansão e o próprio Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação entre Terra Networks Brasil SA e ABCD 0011 Participações Ltda.*

*Cientificada do relatório de diligência em 03/01/2013 (AR a fl. 2467), a autuada manifestou-se, em 31/01/2013 a fls. 2480/2505, com as seguintes alegações:*

#### *Da fiscalização ocorrida em 2001.*

- *Exatamente por ter sido submetida a procedimento fiscal específico, em 2001, que resultou na validação da origem, mensuração e fundamentação do ágio amortizado, é que a Intimada procedeu com as amortizações do ágio, de tudo sempre prontamente comunicando as autoridades fiscais;*

- *Embora o ágio ainda não tivesse impactado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL à época da fiscalização anterior que validou as operações realizadas, há que se ter em conta que a amortização do ágio para fins fiscais não se iniciou apenas nos anos de 2005 e 2006, como sugere a autoridade fiscal, sendo que*

*as amortizações realizadas em 2003 e 2004 foram integralmente homologadas;*

*Da postergação de pagamento.*

• *O saldo de ágio no valor de R\$ 26.863.368,17 a que a autoridade fiscal se refere está relacionado quase que integralmente a outras aquisições realizadas pela Intimada, na medida em que o saldo do ágio pago pela ABCD quando da aquisição do investimento na Intimada foi integralmente amortizado para fins fiscais no início de 2009. A planilha anexa lista essas outras aquisições e indica que o valor total do ágio pago nessas outras operações era de R\$ 27.910.685,55;*

• *Considerando o quanto determinado pelo art. 14, II, "a" da Instrução CVM 247/96, a amortização do ágio para fins de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ocorrer no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, desde que obedecem ao limite máximo da regra tributária que determina que a dedução ocorra no prazo mínimo de 5 (cinco) anos.*

*Da validade do ágio amortizado.*

• *Tendo deixado de incluir as despesas com ágio a partir da incorporação da TIB em 2008 no auto de infração lavrado recentemente para glosar as despesas de ágio deduzidas nos anos de 2007 e 2008 (processo nº 16561- 720.205/2012-31), a autoridade fiscal reconheceu, sim, por consequência lógica, a existência e a validade do ágio.*

• *Foram atendidos os três requisitos básicos eleitos pelo CARF para que seja reconhecido o direito à amortização do ágio: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (iii) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura.*

• *Não houve qualquer reavaliação do investimento pela TIB antes da contribuição da participação societária na Intimada ao capital da ABCD, motivo pelo qual o agente fiscal se viu compelido a registrar no RVF que "não se trata de ágio interno, o que seria, potencialmente, um outro ilícito;*

• *O ágio pago na aquisição do investimento na Intimada foi devidamente fundamentado na rentabilidade futura da investida, conforme laudo acostado aos autos e já examinado pelo Fisco desde a fiscalização ocorrida em 2001.*

*Do saldo dos contratos de mútuo.*

• *Quando da entrega das ações da Intimada em aumento de capital da ABCD, a TIB também contribuiu ao capital da ABCD créditos decorrentes de mútuos havidos pela TIB contra a Impugnante, no montante de R\$ 75.400.110,76, que foram*

*utilizados pela ABCD para subscrição de novas ações emitidas pela Impugnante para aumento de seu capital social;*

- *O preço de emissão e subscrição foi de R\$75.400.110,76 (conforme laudo de avaliação anexo à ata da respectiva Assembléia Geral Extraordinária, elaborado por 3 peritos avaliadores - doe. 05 da impugnação ). A aquisição dessa nova parcela do investimento também levou ao desdobramento do custo de aquisição das novas ações nos termos do artigo 385 do RIR, o que implicou o registro do valor de R\$75.400.110,76 a título de ágio, haja vista a posição negativa do patrimônio líquido da Impugnante.*

#### *Da reversão da situação de patrimônio líquido negativo da intimada.*

- *As operações envolvendo a ABCD tiveram por objetivo imediato sanear a situação patrimonial da Intimada visando a viabilizar a desejada expansão de suas atividades, já que as normas então vigentes determinavam o registro integral da contrapartida ao ágio pago na aquisição de investimentos em reserva especial de ágio (artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999);*

- *Ao contrário do quanto sustentado pela autoridade fiscal, as operações analisadas tiveram efetivo reflexo positivo na situação patrimonial da intimada, pois a reserva de ágio, conforme depreende-se da leitura do artigo 182, § 1º, “a”, da Lei 6.404/76, é classificada como reserva de capital e, portanto, é parte integrante do patrimônio líquido.*

#### *Das perdas no recebimento de créditos*

- *A infração relativa a esse tema deixou de ser incluída no auto de infração recentemente lavrado pelo mesmo agente fiscal em relação aos anos de 2007 e 2008 (processo administrativo nº 16561-720.205/2012-31), o que evidencia o reconhecimento por parte da autoridade fiscal quanto à improcedência dessa parte do auto de infração;*

- *A intimada não apresentou as faturas correspondentes a nenhum lançamento dentre aqueles selecionados pela fiscalização porque cada um desses lançamentos envolvia um sem-número de faturas e demandaria a recomposição de todo o período;*

- *A autoridade fiscal não analisou as faturas apresentadas sob a justificativa de que as mesmas seriam inexpressivas (em valor e em quantidade);*

- *A inviabilidade prática em se realizar a análise individualizada das faturas no prazo determinado pela Fiscalização restou evidente após a Intimada ter solicitado estudo dos auditores da PricewaterhouseCoopers ("PwC") com a recomposição completa das deduções com perdas no recebimento de créditos a partir dos mesmos documentos entregues durante o processo de fiscalização, a despeito de esse trabalho ser ônus do agente fiscal;*

• *Os documentos ora juntados, que acompanham o estudo da PwC, totalizam 52.000 páginas, porque, de fato, a empresa possui uma quantidade muito elevada de operações;*

• *Do total de faturas analisadas, os auditores da PwC concluíram que "apenas uma fatura apresentou valor superior a R\$ 5 mil, somando R\$ 10.048,83", e "não foram identificadas faturas com valores superiores a R\$ 30 mil".*

• *Também foi convalidado no estudo dos auditores da PwC o procedimento contábil e fiscal adotado pela intimada com as faturas emitidas em exercícios anteriores a 2005 e que neste ano preencheram o critério de dedutibilidade;*

• *A Intimada protesta ainda pela produção de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (5ª Turma/ DRJ/São Paulo I/SP, por maioria de votos, mediante o Acórdão nº 16-49.993, de 29 de agosto de 2013, julgou parcialmente procedente a impugnação, para manter em parte o crédito tributário exigido, considerando-se devidos os tributos, em valores de principal, conforme demonstrado abaixo:

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA		
	PRINCIPAL	MULTA
EXIGIDO	19.329.266,25	26.490.506,67
EXONERADO	1.754.719,30	1.316.039,47
MANTIDO	17.574.546,96	25.174.467,20

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO		
	PRINCIPAL	MULTA
EXIGIDO	6.975.815,85	9.562.502,40
EXONERADO	631.698,95	473.774,21
MANTIDO	6.344.116,91	9.088.728,19

A DRJ recorreu de ofício em relação ao crédito tributário exonerado.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO"*

*Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade negocial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original*

*controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial.*

#### **POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. AMORTIZAÇÃO FISCAL.**

*A glosa de despesas decorrentes de amortização de ágio pago com fundamento na rentabilidade futura da investida não configura inexatidão quanto a período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções. A amortização ocorre na medida em que os resultados projetados da investida se confirmam, sendo inaplicáveis as regras de postergação de pagamento de imposto.*

#### **DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.**

*O reconhecimento contábil do ágio não representa manifestação de fato tributário imponible. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de ágio.*

#### **REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO.**

*Não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior.*

#### **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

*A operação consistente em constituir pessoa jurídica desprovida de atividade operacional, por breve período de tempo, sem propósito comercial justificado a não ser o de servir de veículo para o recebimento de ágio e sua posterior transferência àquela que lhe deu causa, caracteriza fraude, qualificando a conduta infracional e motivando o agravamento da multa de ofício.*

#### **PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.**

*A dedutibilidade de despesas lançadas a título de perdas no recebimento de créditos depende do preenchimento das condições do artigo 9º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97.*

#### **DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.**

*Cabe ao contribuinte demonstrar a dedutibilidade de despesas lançadas em sua escrituração, o que importa apresentar e relacionar as faturas aos lançamentos contábeis.*

*Incabível a glosa de despesas correspondentes a lançamentos contábeis em relação aos quais não tenha o contribuinte sido especificamente intimado a comprovar.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2005, 2006**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.**Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

A contribuinte tomou ciência da referida decisão de 1ª instância, em 29/10/2013, conforme o Termo de Ciência (e-fl.2.669), e protocolizou Recurso Voluntário em 14/11/2013 (e-fls.2.670/2.743).

Consta dos autos, contrarrazões da PFN (e-fls.4.074/4.133)

No recurso voluntário a autuada, alega, no essencial, os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

Conclui a Recorrente que:

*(i) Muito embora o procedimento de fiscalização tenha sido iniciado em janeiro de 2010, as intimações relativas aos fatos relevantes para o Auto de Infração aconteceram somente a partir de novembro daquele ano. Nesse contexto, pressionado pela proximidade do final do ano de 2010 e o risco de ver o exercício de 2005 atingido pela decadência, o agente fiscal acabou por realizar uma análise apressada do caso, por condenar a Recorrente de antemão e por pretender criar uma sensação generalizada, mas não comprovada, de ardil e ilicitude em relação ao procedimento adotado pela Recorrente;*

***INFRAÇÃO 1 - AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO***

*(ii) Apesar de reconhecer que as despesas glosadas poderiam ser validamente deduzidas a partir do ano de 2008, quando a Recorrente incorporou a TIB, o agente fiscal desconsiderou os efeitos da postergação no pagamento dos tributos, violando o artigo 273 do RIR e o procedimento do PN 2/96 e ensejando a nulidade do Auto de Infração;*

*(iii) A lavratura do Auto de Infração representa afronta direta ao artigo 906 do RIR, já que pretende promover reexame dos fatos já analisados pelo procedimento de fiscalização realizado em 2001 sem respaldo em autorização expressa do Delegado da Receita Federal, o que também leva à nulidade da autuação;*

*(iv) O Auto de Infração tem por objeto período já atingido pela decadência, já que no ano de 2010 não caberia mais às autoridades fiscais requalificar as operações societárias*

*realizadas em 2000 e cuja amortização iniciou-se em 2003, ainda que o Auto de Infração abranja os anos de 2005 e 2006;*

*(v) A amortização do ágio realizada pela Recorrente é válida, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, teve origem em atos que obedeceram a forma válida, que tiveram objeto lícito e que foram respaldados em legítimos propósitos negociais e operativos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco;*

*(vi) O registro do ágio pela aquisição do novo investimento é legítimo, uma vez que se trata de aquisição de novas ações da Recorrente cujo pagamento se deu com o saldo dos contratos de mútuo que a ABCD tinha contra a Recorrente;*

*(vii) As operações societárias envolvendo a ABCD tiveram como objetivo o saneamento da situação patrimonial da Recorrente com vistas a viabilizar a implantação do projeto de expansão de suas atividades, já que permitiu que as demonstrações financeiras da Recorrente refletissem os vultosos investimentos realizados pelo Grupo Telefônica;*

*(viii) Os atos jurídicos praticados pela Recorrente não se caracterizam como simulação sob os seguintes fundamentos: (a) a Recorrente quis e se sujeitou a todos os efeitos dos negócios jurídicos realizados, tendo todos os atos sido praticados às claras, (b) a constituição e incorporação da ABCD respeitou a causa jurídica típica do negócio implementado e (c) não houve prejuízo à Administração em decorrência dos atos praticados;*

*(ix) Também não houve caracterização de fraude à lei, uma vez que a incorporação da ABCD levou ao atendimento da norma veiculada pelos artigos 385 e 386 do RIR ao permitir a confluência entre ágio e capacidade de geração de lucros;*

*(x) Inexiste dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL;*

*(xi) O Auto de Infração exigiu indevidamente multa punitiva e acréscimos moratórios, haja vista que todos os atos relevantes para esta parte da autuação foram realizados sob a chancela do próprio Fisco, seja porque validados quando da fiscalização realizada em 2001, seja pela homologação das amortizações realizadas nos anos de 2003 e 2004, violando frontalmente o artigo 100, § único do CTN;*

*(xii) O Auto de Infração aplicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras e foram inclusive chancelados no passado pelo Fisco;*

## **INFRAÇÃO 2 - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS**

(xiii) O agente fiscal lavrou esta parte do Auto de Infração sem fazer o levantamento e o exame completo de toda a documentação relativa à apuração do IRPJ e da CSLL, deixando de atender ao artigo 142 do CTN ao deixar de realizar a efetiva subsunção dos fatos à norma que se tem por violada, motivo pelo qual toda essa parte do Auto de Infração é nula;

(xiv) A análise cuidadosa dos procedimentos adotados pela Recorrente indica a legitimidade das deduções com perdas no recebimento de créditos, adicionando-se no LALUR os valores em excesso deduzidos contabilmente em razão da divergência entre os critérios adotados para fins contábeis e fiscais;

(xv) Os documentos juntados ao presente Recurso Voluntário reforçam a legitimidade nas deduções com perdas no recebimento de créditos, haja vista que comprovam (a) que os lançamentos contábeis mantidos pela DRJ envolvem faturas inferiores a R\$5.000,00 que já se encontravam vencidas há mais de 180 dias em 30/12/2005, e (b) a correspondência entre as faturas juntadas à Impugnação e os lançamentos contábeis questionados.

Aduz no final que, é ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalmente requer o provimento do recurso voluntário.

A Recorrente requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados do **DRA. RAQUEL NOVAIS**, com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, 11º andar, 01451-000, São Paulo, SP, enviando de tudo cópia à Recorrente no endereço constante dos autos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa - Relatora

### RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresentado pela contribuinte/autuada é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O recurso voluntário versa sobre as seguintes matérias:

- glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, nos períodos-base de 2005 e de 2006, e,

- glosa de despesas com perdas de créditos de liquidação duvidosa, apropriadas no período de janeiro a dezembro de 2005.

### INFRAÇÃO 1 - AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

**Quanto à amortização do ágio**, a Recorrente alega, em síntese, nulidade do auto de infração em razão do **reexame de período** já fiscalizado; nulidade do auto de infração em razão da alteração no **critério jurídico**; **decadência** do direito de lançar o crédito tributário; nulidade do auto de infração em decorrência da não observância da **postergação** no pagamento dos tributos; legitimidade para amortização do ágio no caso presente; legitimidade no registro do ágio referente ao saldo dos contratos de mútuo; inexistência de disposição legal que imponha qualquer vedação de amortização do ágio para fins de apuração da CSLL; indevida aplicação da multa de 150%, e, ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

**- nulidade do auto de infração em razão do reexame de período já fiscalizado, e, em razão da alteração no critério jurídico.**

A Recorrente alega que o Fisco já tinha fiscalizado toda a operação em ação fiscal que examinou todos os detalhes relativos à origem do ágio registrado na Recorrente a partir da reorganização societária combatida nos presentes autos.

Diz que, apesar de naquele momento o ágio ainda não havia impactado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente, *mas a concordância do Fisco com o procedimento adotado fica evidente ao se constatar que, em coerência com as conclusões fiscais da ação fiscal de 2001, as amortizações realizadas pela Recorrente nos anos 2003 e 2004 foram integralmente homologadas.*

Como bem esclarecido na decisão recorrida, o lançamento de ofício tratado nos presentes autos não configura revisão de lançamento em relação ao procedimento fiscal a que a Recorrente foi submetida em 2001, tampouco mudança de critério jurídico, porque *sequer se referem aos mesmos exercícios*, hipótese contemplada pelo invocado artigo 906 do RIR/99.

Explica a DRJ (fls.22/23):

*Segundo a impugnante, a amortização de ágio ora combatida foi pautada pelos parâmetros jurisprudenciais vigentes à época no Conselho de Contribuintes, pelo entendimento majoritário da doutrina existente e, sobretudo, em razão de o Fisco ter fiscalizado, previamente ao início das amortizações, todos os aspectos da reorganização levada a efeito e ter validado a origem, registro e fundamentação do ágio aqui analisado.*

*A mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN abaixo reproduzido, ocorre em duas situações distintas: uma primeira consiste na substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta; uma segunda consiste na substituição de um critério por outro que, alternativamente, a lei faculta ao órgão do Fisco, como sucede no caso de arbitramento da margem de lucro das pessoas jurídicas:*

*"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

*No tocante ao suposto respaldo jurisprudencial e doutrinário invocado, cabe esclarecer que tais elementos não refletem, nem*

*mesmo em caráter geral, o critério jurídico adotado pela Administração. Pelo contrário, a alegada existência de decisões do Conselho de Contribuintes que pudessem respaldar a conduta do contribuinte indica que o Fisco (Administração) vinha atuando em direção oposta àquela corte. Por sua vez, entendimentos doutrinários não vinculam a Administração e nem tampouco se confundem com o critério jurídico adotado por aquela.*

*Sobre a alegação de reexame de período já fiscalizado, cumpre esclarecer, preambularmente, que o presente lançamento não configura revisão de lançamento em relação ao procedimento fiscal a que a impugnante foi submetida em 2001, porque nem sequer se referem aos mesmos exercícios, hipótese contemplada pelo invocado artigo 906 do RIR/99.*

*O encerramento da fiscalização levada a efeito no ano de 2001, a despeito da análise efetuada sobre os atos societários relevantes à autuação ora combatida, não poderia concretizar mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN:*

*Isso porque, naquele ano de 2001, não havia ocorrido qualquer fato gerador de tributos devidos em virtude de amortização de ágio cujos efeitos fiscais já pudessem ser contestados pela autoridade fiscal.*

*As conclusões consignadas pela autoridade fiscal nem mesmo justificariam uma expectativa de direito em relação ao aproveitamento fiscal do ágio contabilizado, visto que a contabilização de um ágio evidencia um sacrifício que, via de regra, será recuperado nos termos do artigo 391 do RIR, reduzindo-se o ônus tributário na apuração de ganho de capital; e excepcionalmente, nos termos do artigo 386, mediante amortização com efeitos fiscais, como se verá adiante.*

*Com efeito, à época em que o impugnante esteve submetida à noticiada fiscalização, não havia amortização fiscal de ágio já realizada pela contribuinte que pudesse ser convalidada pela autoridade fiscal, a qual não aplicou, e nem poderia, qualquer interpretação a respeito do artigo 386 do RIR/99 no ano em que empreendida aquela fiscalização, 2001.*

*Bem assim, as conclusões da fiscalização anterior não têm o condão de afastar a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora nos termos do artigo 100 do CTN, uma vez que não convalidaram as amortizações fiscais rejeitadas pela autoridade fiscal.*

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento se constitui no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do **fato gerador da obrigação tributária**. Portanto, sem a materialização no campo da existência de qualquer hipótese de incidência tributária prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de qualquer homologação. Em resumo, **não havendo fato gerador, não há o que ser homologado**.

Com efeito, uma vez demonstrado que, em razão do procedimento de fiscalização realizado no ano de 2001, a Receita Federal não tinha o que lançar e homologar com relação ao ágio registrado pela interessada (autuada) no ano de 2000, conclui-se que **não houve qualquer alteração no critério jurídico ou reexame de período já fiscalizado pelo presente lançamento.**

Nessa ordem de idéia, inexistente qualquer afronta ao artigo 906 do RIR/99, e, não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior. Tampouco há que se falar em mudança de critério jurídico tendo como base a apuração de outros fatos geradores.

Nulidades rejeitadas.

**- decadência do direito de lançar o crédito tributário.**

A Recorrente alega que, o *Auto de Infração tem por objeto período já atingido pela decadência, já que no ano de 2010 não caberia mais às autoridades fiscais requalificar as operações societárias realizadas em 2000 e cuja amortização iniciou-se em 2003, ainda que o Auto de Infração abranja os anos de 2005 e 2006.*

É dizer, alega a recorrente que o direito de a Fazenda fiscalizar a operação que deu origem ao ágio aqui discutido (ocorrida no ano de 2000) já estava decaído quando da sua ciência do auto de infração, ocorrida em 29/12/2010.

Conforme assentado no item anterior, a **obrigação tributária** e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, **surge apenas com a ocorrência do fato gerador** que, no caso em tela, é a dedução das despesas de ágio, nos anos calendário de 2005 e 2006.

Indubitavelmente, o prazo decadencial para a constituição dos efeitos da amortização de um ágio somente pode ser contado a partir de cada fato gerador ocorrido e na proporção que a dedução do ágio influencia na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Somente quando o contribuinte deduz o ágio na apuração lucro real, o Fisco tem algo a homologar (no presente caso, o lucro real apurado pelo sujeito passivo nos anos de 2005 e 2006). No caso dos presentes autos, embora o ágio tenha surgido de operações societárias realizadas no ano 2000, os seus efeitos tributários se prolongaram de 2003 a 2009. Aqui se discute esses efeitos ocorridos nos anos-calendário de 2005 e 2006. Assim, se o sujeito passivo utilizou seu ágio criado em 2000 para reduzir a sua tributação nos anos de 2005 e 2006, inexistente vício no lançamento ocorrido no ano de 2010.

Sobre o assunto, registros contábeis referentes a ágio decorrente da aquisição de participação societária, com repercussão tributária futura, registra-se o Acórdão nº. 1101-000.961, de 08 de outubro de 2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o qual conclui que a verificação de registros contábeis pela Autoridade Fiscal não se submete ao prazo decadencial tributário:

*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, qual seja: 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. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).*

Portanto, não merece qualquer reparo à decisão da DRJ, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir, *verbis*:

*Ocorre que a obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surge apenas com a ocorrência do fato gerador que, no caso em tela, é a dedução das despesas de ágio, nos anos calendário de 2005 e 2006.*

*O momento do surgimento ou da contabilização do ágio amortizado pela contribuinte não pode ser levado em conta para imposição de qualquer limite temporal à atuação do Fisco, visto que eventual direito ao aproveitamento fiscal do ágio inicia-se com o evento de incorporação e o efetivo exercício desse direito (esse sim, aspecto de relevância para eventual lançamento) pode ser iniciado mesmo após cinco anos do surgimento do ágio.*

*De fato, os efeitos decadenciais devem ser considerados em face da autonomia de cada período-base de incidência do IRPJ. Cada evento ou cada período de apuração em que ocorre a amortização parcial do ágio pago na aquisição de investimento constitui fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente relativa ao tributo incidente naquela amortização.*

*Há que se observar que a dedução fiscal de ágio amortizado, mesmo quando considerada cabível, consiste em uma faculdade do contribuinte, e não um dever, de modo que o seu não aproveitamento nos limites percentuais e temporais da legislação não gera qualquer direito adicional ao contribuinte, mesmo em exercícios posteriores.*

*Com efeito, o inciso III do artigo 386 do RIR/99 estabelece que o ágio pago com fundamento em rentabilidade futura do investimento poderá ser amortizado nos balanços*

*correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, nos casos que estabelece.*

*Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do CTN; tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, conforme entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, exarado no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 (alíneas “d” e “e” do item 49), sobre a fixação do termo a quo de prazos de decadência e prescrição, em face da publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF:*

*“49. (...)*

*(...)*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

*(...)” (grifei).*

*Os supracitados artigos do CTN dispõem que (grifos meus):*

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

*(...)*

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

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)”.*

*Considerando que a periodicidade de apuração do lucro real é anual, o fato gerador da glosa de despesas indedutíveis contabilizadas a título de amortização de ágio e de perdas com créditos ocorreu em 31/12/2005 e 31/12/2006.*

*Tendo ou não havido pagamento antecipado de tributos, o lançamento não se afigura decaído, uma vez que os possíveis dies a quem do prazo decadencial seriam 31/12/2010 (nos termos do artigo 150, § 4º) e 01/01/2012 (nos termos do artigo 173, inciso I).*

*No caso presente, o lançamento efetuado não foi atingido pela decadência, uma vez que a impugnante, no período autuado, apurou prejuízo e base negativa de contribuição, mostrando-se aplicável o artigo 173, inciso I do CTN, segundo o qual o prazo decadencial se encerra em 01/01/2012.*

*Não procede, portanto, a alegação de decadência apresentada pela impugnante.*

**- nulidade do auto de infração em decorrência da não observância da postergação no pagamento dos tributos.**

*A Recorrente sustenta que apesar de reconhecer que as despesas glosadas poderiam ser validamente deduzidas a partir do ano de 2008, quando a Recorrente incorporou a TIB, o agente fiscal desconsiderou os efeitos da postergação no pagamento dos tributos, violando o artigo 273 do RIR e o procedimento do PN 2/96 e ensejando a nulidade do Auto de Infração.*

Conforme mencionado pela Recorrente, a postergação no pagamento de tributos encontra-se disciplinada pelo artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que tem como base legal o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e pelo Parecer Normativo COSIT nº 02/1996 que assim dispõem:

**Artigo 273 do RIR/99**

*Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

*§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de*

*inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei n<sup>o</sup> 1.598, de 1977, art. 6<sup>o</sup>, § 7<sup>o</sup>, e Decreto-Lei n<sup>o</sup> 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Parecer Normativo COSIT n<sup>o</sup> 02/96

...

*6. O § 5<sup>o</sup>, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período - base.*

*6.1 - Considera - se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período - base, quando efetiva e espontaneamente paga em período - base posterior.*

*6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.*

*6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.*

(GRIFEI)

Sobre a postergação aventada pela Recorrente, a DRJ com escora na legislação acima, pormenorizadamente teceu substanciais considerações para demonstrar que resta improcedente a alegação de nulidade fundada em inobservância de postergação de pagamento, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir, razão pela qual transcrevo os termos do voto condutor da decisão (fls.23/26), conforme faculta o art.50, § 1<sup>o</sup>, da Lei n<sup>o</sup> 9.784/99, *verbis*:

*Como se pode depreender mediante a leitura atenta do trecho reproduzido acima, toda a discussão se estabelece em torno da postergação de pagamento de tributo, ou seja, quando ocorrer que uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior (e anterior à autuação), conforme entendimento firmado nos itens 6.1 e 6.2 do referido parecer.*

*Cabe a quem alega, nesse caso, a impugnante, demonstrar o preenchimento da condição do efetivo pagamento em período-base posterior.*

*Ocorre que, consoante observou a autoridade fiscal, a conduta apresentada, fundamentalmente, não caracteriza “inobservância do regime de competência ou de inexatidão quanto ao período-base de escrituração das despesas”, nos termos do art. 273 do RIR, hipótese que poderia configurar uma postergação de pagamento.*

*Cabe lembrar que o ágio pago em aquisição de investimento é ordinariamente neutro, ou seja, indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 391 do RIR/99, o qual determina que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não serão computadas na determinação do lucro real, salvo quando ocorrer a alienação ou baixa do investimento.*

*Na forma do artigo 391 do RIR/99, o valor do ágio ou deságio amortizado e que afetar o resultado do período deverá ser adicionado ou excluído do valor do resultado do período para fins de determinação do lucro real. Esse mesmo valor será controlado na Parte B do LALUR para futura exclusão ou adição, que deverá acontecer no período em que ocorrer a alienação ou baixa do valor do investimento.*

*Portanto, quando uma empresa adquire um investimento com ágio, não se pode pressupor que a recuperação fiscal desse sacrifício ocorrerá nos termos do artigo 386 do RIR e não nos termos do artigo 391.*

*Ademais, a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, como se depreende de seu próprio fundamento, deve ser realizada na medida em que confirmada essa rentabilidade, seja na forma do artigo 391, seja na forma do artigo 386. **O fato de ter sido afastada a aplicação do artigo 386 nos anos de 2005 e 2006 não implica o desfazimento da amortização do ágio na contabilidade da empresa, mas sim a adição do ágio amortizado para apuração do lucro real, nos termos do artigo 391 do RIR.***

*De tal forma, há que se considerar que o lançamento efetuado não tem o condão de alterar (aumentar) o saldo de ágio controlado pelo contribuinte, vez que a amortização do ágio permanece na medida em que verificada a rentabilidade da investida, reduzindo gradativamente o saldo de ágio a ser amortizado na contabilidade da empresa.*

***Outrossim, ainda que se pudesse reconhecer na hipótese mera inexatidão de período de apropriação de despesa, a autoridade fiscal ressalta que no ano-calendário de 2009, mesmo remanescendo saldo de ágio a ser amortizado, a fiscalizada optou por não utilizar o saldo de ágio ainda não computado para fins de exclusão do Lucro Real. Esse argumento fiscal foi rebatido pela impugnante, que alegou que a parcela do saldo de ágio relativa à aquisição da impugnante foi, sim, integralmente amortizada em 2009.***

***Sobre essa possibilidade, a autoridade fiscal também apontou o fato de que o valor das despesas glosadas em 2005 e 2006 (R\$ 70.228.582,80 e R\$ 77.416.265,60, respectivamente) mostrou-se bastante superior ao valor do Lucro Real apurado em 2009 (R\$ 45.823.604,63), isso sem considerar as despesas relativas à amortização de ágio de 2007 e anos seguintes.***

*Cabe acrescentar a ressalva de que, no eventual reconhecimento do evento da postergação, também teriam que ser consideradas as amortizações realizadas em 2003 e 2004 que, justamente por não terem sido objeto de glosa pela fiscalização, têm efeito de reduzir o saldo de ágio registrado pela impugnante nos anos subsequentes.*

*De qualquer forma, caso se pudesse reconhecer na hipótese a mera inexatidão de período-base de escrituração das despesas, caberia à impugnante, como ressaltado inicialmente, demonstrar que essa inexatidão resultou em postergação de pagamento de tributo, ou seja, demonstrar que a impugnante efetivamente pagou (e em que medida) os tributos devidos em período-base posterior.*

***Verifica-se, contudo, que, além de não restar configurada a hipótese de postergação de pagamento, a impugnante não demonstrou ter efetivamente pago o imposto devido em período base posterior.***

*Diante de todas as considerações acima, resta improcedente a alegação de nulidade fundada em inobservância de postergação de pagamento, não havendo reparos a fazer no lançamento em análise.*

**- legitimidade para amortização do ágio, legítimos propósitos negociais, e, legitimidade no registro do ágio referente ao saldo dos contratos de mútuo.**

Sobre o assunto a Recorrente sustenta, em síntese, que:

*- a amortização do ágio realizada é válida, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, teve origem em atos que obedeceram a forma válida, que tiveram objeto lícito e que foram respaldados em legítimos propósitos negociais e operativos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco;*

*- o registro do ágio pela aquisição do novo investimento é legítimo, uma vez que se trata de aquisição de novas ações da Recorrente cujo pagamento se deu com o saldo dos contratos de mútuo que a ABCD tinha contra a Recorrente;*

*- as operações societárias envolvendo a ABCD tiveram como objetivo o saneamento da situação patrimonial da Recorrente com vistas a viabilizar a implantação do projeto de expansão de suas atividades, já que permitiu que as demonstrações financeiras da Recorrente refletissem os vultosos investimentos realizados pelo Grupo Telefônica.*

O tratamento tributário do ágio de investimentos foi introduzido pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977, incorporado no RIR/99 pelo art. 385, que prevê a necessidade de desdobrar o custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, de forma a separar o valor do patrimônio líquido e o ágio. Esse dispositivo vem a confirmar o conceito de ágio, como sendo a diferença entre o valor pago pela sociedade **investidora** na aquisição de investimento e o valor patrimonial contábil atribuído a

ele na sociedade **investida**. O Decreto-lei também impõe a necessidade de indicação do fundamento econômico do ágio, que pode ser de três espécies: i) valor de mercado dos bens do ativo da coligada, quando este for superior ao custo registrado em sua contabilidade; ii) valor da rentabilidade futura da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

De acordo com o predito Decreto-Lei, a contrapartida da amortização do ágio não é despesa dedutível para fins de apuração do lucro real, conforme art. 25 (art. 391 do RIR/99). O ágio somente é dedutível na ocasião de posterior alienação da participação societária, quando deverá ser acrescido ao custo de aquisição do investimento na apuração do ganho de capital (art. 426 do RIR/99).

Com o advento da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, a amortização do ágio de investimentos com fundamento em perspectivas de rentabilidade futura passou a ser dedutível na apuração do IRPJ e CSLL, à razão de (1/60) um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, em operações de incorporação, fusão ou cisão, conforme redação do art.7º. De acordo com o art. 8º, a dedução vale mesmo em caso de investimento não avaliado pelo valor do patrimônio líquido, ou quando a sociedade investida incorpora a investidora, operação esta denominada de “incorporação às avessas”.

Enfim, o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (base legal do art. 391 do RIR de 1999), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, não autoriza a dedução da amortização direta do ágio apurado na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, razão pela qual **a possibilidade de dedução do encargo com a amortização do ágio restringe-se à hipótese prevista na Lei nº 9.532, de 1997.**

Para melhor compreensão sobre a dedutibilidade da amortização do ágio com fundamento econômico em rentabilidade futura, faz-se mister trazer à lume a legislação que rege a matéria.

Assim dispõem os artigos 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (base legal do art. 386 do RIR de 1999):

*Art. 7º. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

(...)

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea ‘b’ do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*

(...)

*Art. 8º. O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*

(...)

*b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”*

(Grifou-se)

A alínea “b” do § 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a que se refere o inciso III do referido artigo 7º, diz respeito ao ágio com fundamento econômico em valor de rentabilidade futura da coligada ou controlada:

*Art 20 - 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:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.*

(...)

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

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

*§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

GRIFOU-SE

Logo, o encargo com amortização do ágio verdadeiro, ou seja, com substância econômica e não gerado artificialmente, somente será dedutível na apuração do lucro real se forem atendidas, concomitantemente, as seguintes condições: (i) fundamento econômico em valor de rentabilidade futura; (ii) a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra – na qual detenha participação societária adquirida com ágio – em virtude de incorporação, fusão ou cisão (inciso III do art. 7º), ou quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida é aquela que detinha a propriedade da participação societária (alínea “b” do artigo 8º).

Sintetizamos a seguir, os principais movimentos promovidos pelas sociedades envolvidas, que culminaram na constituição do ágio.

• **15/06/1999** - a empresa Telefônica Interativa do Brasil Ltda (**TIB** - pertencente ao Grupo espanhol TELEFÓNICA) subscreve, em dinheiro, novas ações emitidas pela empresa Nutec Informática S/A pelo valor de R\$ 411.848.000,00. Em face dessa operação, **a TIB registra um ágio referente a NUTEC no valor de R\$ 343.272.000,00.** A

TIB adquire participação da Nutec (atual TERRA Networks Brasil S/A) mediante subscrição de ações com ágio.

• **05/08/1999** - O Grupo brasileiro RBS, antigo controlador da NUTEC, se retira da sociedade **mediante o resgate de ações no valor de R\$ 339.788.000,00** (com uma retirada de caixa - TVF fl.334). Os demais acionistas da Nutec se retiram da sociedade, remanescendo a TIB no controle da TERRA.

• **27/12/2000** - a **TIB** adquire participação na empresa ABCD 0011 PARTICIPAÇÕES LTDA e aumenta o seu capital **de R\$ 100,00 para R\$ 387.081.000,00** mediante a entrega de R\$ 75.400.110,76 referente a um crédito de mútuo que a TIB detinha em face da TERRA, e R\$ 311.681.116,81 relacionado à **transferência das ações da TERRA (investimento + ágio)**. Ato contínuo, a ABCD0011 utiliza o crédito que recebeu para a subscrição com ágio de novas ações da TERRA. **Em decorrência dessas operações, a ABCD0011 passa a registrar um ágio de rentabilidade futura referente a TERRA no valor de R\$ 387.081.227,57 (R\$ 311.681.116,81 + R\$ 75.400.110,76).**

• **29/12/2000** - a TERRA incorpora a ABCD0011 e absorve o ágio referente a suas próprias ações. A TERRA inicia a amortização e dedução desse ágio no ano - calendário de 2003.

• **12/11/2008** - a TERRA incorpora a TIB (a título de informação)

A interpretação literal para a formação da norma conduz ao entendimento de que o ágio a ser amortizado é aquele surgido nos termos do que previu o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Isto é, somente a empresa que "detenha participação societária adquirida" naqueles moldes poderá figurar como incorporadora ou incorporada no evento que resultará no encontro do seu patrimônio com o da empresa investida.

Em termos econômicos, tal como era antes regulado no âmbito do artigo 34 daquele mesmo Decreto Lei, trata-se de permitir, em razão da confusão patrimonial estabelecida, a dedução da perda de capital que era do investidor (só que, agora, garantindo-se sua expressão na totalidade do ágio contabilizado). Por isso, há que se exigir a presença do real investidor no evento da incorporação, melhor dizendo, quem efetivamente suportou a perda de capital.

Quanto à compreensão dos fatos, deve-se deixar claro que o negócio jurídico essencial para o deslinde da questão é justamente aquele que proporcionou a geração do ágio que foi objeto do aproveitamento. Ou seja, a operação de aquisição da participação societária pela ABCD 0011 PARTICIPAÇÕES LTDA.

**Passemos, então, à análise dessa operação.**

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.330/331):

*A empresa, denominada ABCD 0011 Participações Ltda., passou a ser a controladora da Terra Networks Brasil SA, a partir da integralização de capital social pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, que utilizou para isso o valor de seu investimento (mais ágio) na Terra Networks Brasil SA e o valor de um mútuo*

*entre a Telefônica Interactiva do Brasil Ltda e a Terra Networks Brasil SA. Em seguida, a empresa ABCD 0011 Participações Ltda. integralizou o valor do empréstimo no capital social da Terra Networks Brasil SA, transferindo o valor da conta de "Empréstimos" para a conta de "Investimentos".*

...

*É importante verificar que esse conjunto de operações gerou, na contabilidade da Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, no dia 27 de dezembro de 2000, a transferência do valor contabilizado nas rubricas de "Ágio Sobre os Investimentos" e "Empréstimos e Financiamentos" (Ativo), referentes à Terra Networks Brasil SA, para a conta de Investimentos (ABCD 0011). Dois dias depois, no dia 29 de dezembro de 2000, em razão da operação de incorporação reversa da ABCD 0011 Participações Ltda. pela Terra Networks Brasil SA, não houve alteração contábil na Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, a não ser pela alteração do Investimento (ABCD 0011) para novamente representar o Investimento (Terra Networks). **Em resumo, a única operação real foi o aumento de capital social da Terra Networks Brasil SA pela integralização do valor de "Empréstimos e Financiamentos" (crédito da Telefônica para com a Terra Networks) no capital social da Terra Networks Brasil SA.***

*No mais, a criação e posterior incorporação reversa da empresa ABCD0011 Participações Ltda. não revelou qualquer substância econômica ou propósito negocial, e não poderia, jamais, criar direitos oponíveis ao Fisco*

...

*Há casos de elisão fiscal induzidos pelo próprio ente tributante como instrumento de política econômica, e outros provenientes de "brechas" que o legislador cria ao elaborar as leis.*

*Como exemplo do primeiro caso, **temos os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, que permite a dedução** da amortização fiscal do ágio na cisão, fusão ou incorporação de empresas, desde que a empresa incorporadora ou incorporada já tenha participação acionária adquirida com ágio.*

*No presente caso, teríamos a ocorrência da permissão legal (art. 386 do RIR/99) para deduzir o ágio decorrente da aquisição da Terra Networks Brasil SA pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (TIB), caso a TIB (controladora) tivesse incorporado a Terra Networks (controlada) ou mesmo que a Terra Networks tivesse incorporado a TIB, porque a legislação permite o aproveitamento fiscal do ágio em casos de incorporação reversa (controlada incorpora a controladora).*

*Mas não foi isso que ocorreu. A Terra Networks, no período sob análise, não incorporou nem foi incorporada pela TIB, cuja contabilidade registrava o ágio decorrente da aquisição da Nutec Informática SA (hoje denominada Terra Networks Brasil SA).*

*Numa seqüência de operações societárias sem nenhuma substância econômica ou propósito negocial, o grupo Telefônica*

*planejou a criação de uma típica empresa veículo, constituída e extinta em curto lapso temporal (dois dias de vida jurídica), com o evidente intuito de transferir o ágio sobre investimento constante da contabilidade da investidora (TIB) para a investida (Terra), por meio da integralização de capital social da empresa veículo ABCD 0011 Participações Ltda., a partir do valor da conta Investimento (mais ágio) relativo a Terra Networks e da conta Empréstimo, também relativa a Terra Networks, e posterior (dois dias depois) incorporação reversa (Terra Networks incorpora empresa veículo).*

*Apreciando a sequência de operações, verifica-se que não houve qualquer alteração de riqueza do grupo, nem mesmo qualquer mudança na relação entre as empresas, mantendo-se o mesmo status de empresa controladora (Telefônica) e empresa controlada (Terra).*

...

*Os atos societários, do ponto de vista formal, indicariam que a TIB associou-se ao grupo RBS para conduzirem a empresa Terra Networks Brasil SA, sendo até justificável, diante do valor econômico estimado pelo laudo de avaliação (fl. 45), que a TIB investisse R\$ 68.576 mil por 16,67% das ações. Mas, nesse primeiro momento, mostrava-se totalmente desarrazoado que a TIB investisse um total de R\$ 411.848 mil por apenas 16,67% das ações da empresa investida. O planejamento abusivo se revela quando, 50 dias depois, no dia 5 de agosto de 1999, a sociedade entre o grupo RBS e o grupo Telefônica se desfaz, e o grupo RBS e os demais acionistas se retiram, levando consigo R\$ 339.788 mil.*

*A sequência de operações societárias demonstra o conhecido movimento "casa e separa", utilizado para que o ganho de capital na venda do investimento não seja tributado, simulando a entrada de novo sócio (com seu investimento mais ágio) e, em seguida, a saída dos sócios anteriores. Não havendo a intenção real de permanecerem sócios, na verdade, o propósito comercial foi a aquisição da Nutec Informática SA, do grupo RBS e demais acionistas, pela TIB, por meio do pagamento total de R\$ 411.848 mil, como explicitou o próprio fiscalizado, por meio da resposta ao item 1 da Intimação N° 4 (arquivo intitulado "histórico ágio ABCD.doc", fls. 40 a 42, no primeiro parágrafo):*

...

*Ainda que tais despesas fossem dedutíveis, ad argumentandum tantum, as normas que regem a matéria permitem a dedução do ágio de, no máximo, 1/60 avos por mês. No caso concreto, significaria deduzir, em 2005, R\$ 62.336 mil por ano, no máximo, já que o ágio original transferido para o fiscalizado era de R\$ 311.681 mil, lembrando que os outros R\$ 75.400 mil estavam na conta de empréstimo (mútuos entre TIB e Terra, conforme fls. 241 a 252) e não poderiam, de forma alguma, ser computado na conta de ágio criada na contabilidade do*

*fiscalizado. Portanto, também nesse aspecto, o fiscalizado ignorou a Lei 9.532/97, que disciplina a matéria:*

...

Como visto, a norma em análise, acima reproduzida (Lei nº 9.532/97) se dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.

A autoridade fiscal bem explicou o permissivo legal para que pudesse se dar **a legitimidade para amortização do ágio no caso presente:**

*No presente caso, teríamos a ocorrência da permissão legal (art. 386 do RIR/99) para deduzir o ágio decorrente da aquisição da Terra Networks Brasil SA pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (TIB), caso a TIB (controladora) tivesse incorporado a Terra Networks (controlada) ou mesmo que a Terra Networks tivesse incorporado a TIB, porque a legislação permite o aproveitamento fiscal do ágio em casos de incorporação reversa (controlada incorpora a controladora).*

*Mas não foi isso que ocorreu. A Terra Networks, no período sob análise, não incorporou nem foi incorporada pela TIB, cuja contabilidade registrava o ágio decorrente da aquisição da Nutec Informática SA (hoje denominada Terra Networks Brasil SA).*

No caso sob análise tem-se que o real investidor que adquiriu as ações da TERRA não fora a empresa ABCD, mas sim a empresa TIB. Isso porque, fora **a TIB a empresa que adquiriu as ações da TERRA de terceiros**, por meio da subscrição de ações realizada no dia 15/06/1999, assim como **a empresa que era detentora dos créditos utilizados na subscrição de ações** realizada no dia 27/12/2000. Portanto, a TIB fora a empresa que suportou as duas parcelas do ágio que fora registrado pela ABCD.

Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

É o que se depreende do Acórdão nº9101-002.186, de cuja ementa se extrai:

**TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.**

*A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.*

*Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.*

Para sedimentar o que se afirma acima, vale ainda reproduzir, os termos das Contrarrazões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (página 29):

*A intenção da Lei nº 9.532/1997 foi estimular as aquisições societárias seguidas da confusão patrimonial entre a real investidora e a investida; foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária; e não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma “moeda” que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse. Se assim não fosse, haveria uma norma expressa que autorizaria a transferência da “mais valia” por meio de operações intragrupo.*

*Nesse diapasão, registra - se o teor do Acórdão nº 1302-00.834:*

*Ementa (...)*

*ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Em virtude da **absoluta ausência de previsão legal**, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.*

*(...)*

*Voto condutor*

*(...)*

*Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado na peça de autuação no sentido de que o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, **o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço.***

*(...)*

*Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de **ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital e de quitação de dívida. (grifos nossos)***

Portanto, à evidência, o ágio registrado e amortizado pela TERRA (Recorrente) com a incorporação da ABCD0011, é indedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99, pois não há como aplicar a presunção de perda de investimento preconizada na Lei nº 9.532/1997.

A Recorrente argúi, **legítimos propósitos negociais**, e, **legitimidade no registro do ágio referente ao saldo dos contratos de mútuo**.

Sobre o assunto, a decisão recorrida, traz em seu bojo os fundamentos com os quais concordo, pelo que transcrevo seus termos (fls.35 e seguintes) conforme faculta o art.50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, e, os adoto como razão de decidir:

***Do crédito originado em mútuo tido contra a Impugnante.***

*Além de transferir o ágio da contabilidade da TIB para a do fiscalizado, o valor total dos mútuos pactuados entre a TIB e o fiscalizado foram transformados em ágio (R\$ 75.400 mil) e conseqüentemente somado ao valor de R\$ 311.681 mil para totalizar os R\$ 387.081 mil que o fiscalizado deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir de 2003.*

*A constatação de que o surgimento e a validade do ágio pago na aquisição da impugnante seriam irrelevantes para a lide apresentada também se aplica ao ágio que teria surgido na subscrição de ações da Terra mediante a contribuição de créditos havidos em mútuo entre a TIB e a TERRA. Ainda que fosse válida essa parcela do ágio contabilizado pela impugnante, sua amortização fiscal não seria admitida em razão da desconsideração da criação e incorporação da empresa ABCD 0011.*

*No tocante a essa parcela do ágio amortizado, a autoridade fiscal apresenta como motivação da glosa não somente a descaracterização do evento de incorporação previsto no artigo 386 do RIR/99, mas também impossibilidade de se transformar um crédito de mútuo em ágio sobre aquisição de investimento.*

*Apreciado anteriormente o primeiro motivo (desconsideração de empresa veículo) da glosa, cabe esclarecer que também a impossibilidade de créditos de mútuo com a investida serem transformados em ágio configura óbice ao aproveitamento fiscal dessa parcela.*

*Com efeito, entendo que a subscrição de novas ações emitidas por uma empresa não tem o condão de originar ágio ao adquirente dessas ações, já que não houve efetiva aquisição de nova parcela de investimento (a ABCD já se apresentava como controladora da impugnante).*

*Logo, o valor de R\$ 75.400.110,76, decorrente de contratos de mútuo tido originalmente pela TIB contra a Impugnante também não pode ser admitido, o que impede a amortização fiscal pretendida pela impugnante em sua integralidade.*

***DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA ABCD. Empresa de passagem.***

*A questão fundamental para a apreciação da parte do lançamento relativa às despesas com amortização de ágio*

*repousa no propósito negocial da ABCD, vez que o nascimento e a justificativa do ágio amortizado foram irrelevantes para a glosa efetuada pela autoridade fiscal, que assim agiu por entender que referida empresa foi criada e extinta com o único propósito de permitir à impugnante o aproveitamento fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99.*

*A fiscalização consignou que, após o nascimento desse ágio, as operações societárias atinentes à criação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. - e sua incorporação reversa pela Terra Networks Brasil SA - possuíram o único intuito de criar um ágio sobre investimento, na contabilidade do fiscalizado, que teria, por origem, a aquisição da própria Terra Networks Brasil SA (TERRA) pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (TIB).*

*Com efeito, em 27 de dezembro de 2000, a recém criada empresa ABCD 0011 Participações Ltda. teve seu Capital Social elevado de inexpressivos R\$ 100,00 para R\$ 387.081 mil, mediante recebimento de investimento e créditos de mútuo da TIB.*

*Em 29/12/2000, apenas dois dias depois da operação de integralização do capital social da empresa ABCD 0011 Participações Ltda., que figurou durante esses dois dias como controladora da Terra Networks Brasil SA (impugnante), houve a incorporação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. por sua então controlada, caracterizando a operação societária conhecida como incorporação reversa ou "às avessas".*

***Do relatório fiscal, cumpre extrair importante constatação no confronto entre a situação anterior e a situação posterior à participação da empresa ABCD 0011 na dinâmica societária do grupo Terra:***

*É importante verificar que esse conjunto de operações gerou, na contabilidade da Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, no dia 27 de dezembro de 2000, a transferência do valor contabilizado nas rubricas de "Ágio Sobre os Investimentos" e "Empréstimos e Financiamentos" (Ativo), referentes à Terra Networks Brasil SA, para a conta de Investimentos (ABCD 0011). Dois dias depois, no dia 29 de dezembro de 2000, em razão da operação de incorporação reversa da ABCD 0011 Participações Ltda. pela Terra Networks Brasil SA, não houve alteração contábil na Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, a não ser pela alteração do Investimento (ABCD 0011) para novamente representar o Investimento (Terra Networks). Em resumo, a única operação real foi o aumento de capital social da Terra Networks Brasil SA pela integralização do valor de "Empréstimos e Financiamentos" (crédito da Telefônica para com a Terra Networks) no capital social da Terra Networks Brasil SA.*

...

*Apreciando a sequência de operações, verifica-se que não houve qualquer alteração de riqueza do grupo, nem mesmo qualquer mudança na relação entre as empresas, mantendo-se o mesmo*

*status de empresa controladora (Telefônica) empresa controlada (Terra).*

...

*No mais, a criação e posterior incorporação reversa da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. não revelou qualquer substância econômica ou propósito negocial, e não poderia, jamais, criar direitos oponíveis ao Fisco.*

...

*Observa-se que, para a desconsideração dos atos analisados, foram determinantes: (i) a constatação de que não houve alteração na riqueza do grupo e nem na relação entre a fiscalizada TERRA e sua controladora TIB; (ii) a falta de substância econômica e de propósito negocial da empresa ABCD, corroborada por sua efêmera existência jurídica (apenas dois dias).*

*O retorno à mesma relação de controle entre a TIB e a TERRA, bem como a falta de substância econômica da empresa ABCD, que teria sido utilizada como veículo de um planejamento fiscal, foram aspectos não contestados diretamente pela impugnante.*

*Apesar de admitir que os atos societários tiveram como objetivo o aproveitamento fiscal do ágio pago na aquisição da empresa TERRA, a impugnante sustenta que também havia um propósito econômico para a criação e extinção da ABCD, consistente no saneamento da situação patrimonial negativa da fiscalizada TERRA, mediante o registro integral da contrapartida ao ágio pago na aquisição de investimentos em reserva especial de ágio, conforme determinava o artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999.*

*Por valer-se dessa regra de contabilização, a impugnante alega que teve saneada sua situação patrimonial e assim pôde viabilizar a desejada expansão de suas atividades.*

*De fato, o artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999 determina que a incorporadora deverá registrar o ágio fundado em expectativa de resultado futuro originado na aquisição de seu controle em conta do ativo diferido, em contrapartida a reserva especial de ágio, conta do patrimônio líquido.*

*Ocorre que o registro de uma nova conta – reserva especial de ágio - não pode ser admitido como propósito imediato da incorporação da ABCD, porque não implica efetivamente aumento de riqueza e, além disso, poderia no máximo justificar a incorporação, mas não a própria criação da ABCD, que também foi considerada uma operação artificial.*

*Ademais, não é crível que esse tratamento contábil fosse determinante para atribuir credibilidade à impugnante no mercado e viabilizar seu plano empresarial de expansão, considerando que a norma da CVM é genérica e, sempre que*

*aplicada, gera esse “efeito positivo” na situação patrimonial da investida/incorporadora.*

*Se não houve efetiva alteração na condição econômica da impugnante - o que não se pode negar, já que a ABCD surgiu e foi extinta sem qualquer substância e atuação econômica - não é crível que o aventado “saneamento patrimonial” pudesse realmente convencer terceiros de que sua situação patrimonial estaria efetivamente recuperada.*

*De toda forma, a impugnante não trouxe aos autos elementos que demonstrassem, em concreto, a relação de causa e efeito entre o registro da referida conta de reserva especial de ágio e a suposta abertura para implementação de seu plano de expansão no mercado.*

*Assim, em que pese o esforço da impugnante em atribuir à existência da ABCD 0011 um propósito extrafiscal, observo que a alegada relevância das alterações contábeis determinadas pelo evento da incorporação não se mostra plausível.*

*No tocante à celeridade dos atos apontada pela autoridade fiscal, a impugnante contrapõe o fato de a amortização do ágio objeto do questionamento ter sido iniciada apenas três anos após o evento da incorporação. Essa espera teria sido determinada pelo próprio laudo de avaliação econômica que fundamentou o ágio elaborado à época da aquisição do investimento, o qual projetava a geração de lucros somente a partir do ano de 2004.*

*Não obstante, além do fato de a efetiva amortização fiscal ter-se iniciado em 2003, e não em 2004, ano em que os lucros começariam a ser gerados, segundo laudo de avaliação econômica invocado, há que se considerar que o exercício do aproveitamento fiscal do ágio depende não somente da projeção de lucros da investida, mas de outros aspectos de conveniência empresarial da própria impugnante.*

*Assim, o fato de não ter a impugnante iniciado a amortização fiscal do ágio imediatamente após o evento de incorporação não indica necessariamente a existência de propósito negocial diverso do aproveitamento fiscal discutido.*

*A alegação da defesa de que os efeitos da incorporação da TIB pela Impugnante (ou vice-versa) na apuração do resultado tributável da Impugnante seriam exatamente os mesmos verificados na incorporação da ABCD pela Impugnante mostra-se impertinente aos eventos analisados nos autos, simplesmente porque tal hipótese (incorporação da TIB pela impugnante ou vice-versa) não ocorreu antes dos períodos auditados (2005 e 2006).*

### **A amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL**

*A Recorrente alega que, inexistente dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a*

*essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL.*

Quanto a exigência da CSLL, após a vigência do art. 28 da Lei 9430/1996, *“Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei”*, ou seja, as mesmas normas aplicáveis ao IRPJ.

Os julgamentos do CARF tem reiterado esse entendimento, a exemplo do acórdão CSRF 01-04.686.

*CSLL, aplicam-se as mesmas conclusões em relação ao lançamento principal, por decorrerem dos mesmos fatos.*

*DECORRÊNCIA - CSLL - Em se tratando de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ditaram o lançamento do imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão do processo decorrente.*

Portanto, cabe manter a exigência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio em comento.

### **Multa qualificada**

A multa de ofício do lançamento em relação à indevida amortização do ágio, foi qualificada, sob o argumento de fraude, e consequentemente alçada ao percentual de 150%.

A Recorrente aduz que o Auto de Infração aplicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras e foram inclusive chancelados no passado pelo Fisco.

Os fatos que conduzem à aplicação da multa qualificada estão bem delineados, acima, no tópico "**DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA ABCD. Empresa de passagem.**" também sintetizados no Termo de Verificação Fiscal (fls.342/343) parte integrante do Auto de Infração, vejamos:

*Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o art. 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:*

*"Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento"*

*O procedimento adotado pelo fiscalizado está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio na contabilidade do fiscalizado, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior.*

*A fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial das operações societárias em pauta e do intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, e evidencia essa condição ao descrever as etapas do planejamento tributário abusivo, descrito no documento "histórico ágio ABCD. doe" (fls. 40 a 42), na verdade, reproduzindo o que já consta claramente dos documentos que amparam as operações societárias (Atas, alterações do contrato social, Protocolo de Incorporação), como se extrai do subitem 1.3 do item Justificação do Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação entre Terra Networks Brasil SA e ABCD 0011 Participações Ltda. (fl. 274), que afirma:*

*"1.3 Considerando que ABCD é detentora do ágio relativo ao investimento na TERRA, o qual poderá ser aproveitado fiscalmente pela TERRA após a incorporação da ABCD, nos termos da legislação em vigor;" (grifo meu)*

*Haveria outra forma, essa, sim, lícita, de tornar dedutível o ágio sobre investimento (decorrente da aquisição da Nutec), que seria a efetiva incorporação do fiscalizado pela sua controladora (TIB) ou a incorporação de sua controladora (TIB) pelo fiscalizado, o que veio a ocorrer apenas no ano de 2008, quando o fiscalizado já tinha deduzido praticamente todo o ágio. Entretanto, o contribuinte optou pela simulação, pela seqüência de atos apenas formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, com intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, o que configura abuso de forma, simulação e fraude. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.*

Nesse contexto, portanto, foi utilizada a empresa ABCD0011. Após ter sido adquirida pelo Grupo TELEFÓNICA no dia 27/12/2000 com capital social de R\$ 100,00, nesse mesmo dia ela recebeu, a título de aumento de capital, todas as ações da TERRA antes detidas pela TIB. Em face dessa operação, a ABCD registrou o ágio que fora originalmente pago pela TIB. Por fim, em 29/12/2000 (dois dias depois), a ABCD elabora o laudo que justifica o fundamento econômico do ágio registrado na rentabilidade futura da TERRA, é incorporada pela recorrente, e, nos termos da Lei nº 9.532/1997 (pelo menos de forma aparente), absorve o ágio e passa a ter o direito de deduzi-lo, haja vista que incorporou a "adquirente" de suas ações.

A fiscalização destaca que, a empresa ABCD0011 foi adquirida pelo grupo TELEFÓNICA com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Como se vê, nessa reorganização societária, a " ABCD0011" figura como interposta pessoa, servindo de "empresa passagem" para a autuada com propósito de geração do ágio para o subsequente aproveitamento e como resultado reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária.

Constata-se, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio. Movimentações em datas próximas, utilização de empresas sem nenhuma substância, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável do IRPJ e da CSLL.

De fato, não há como aceitar que a amortização do ágio interno, fabricado com emprego de empresa-veículo possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da análise dos fatos e documentos trazidos aos autos, denota-se que cada etapa planejada visou tão somente a geração do ágio fictício. Foram promovidas operações sequencialmente planejadas cujo único objetivo era o de escapar da regular carga tributária.

No caso sob exame, não há causa econômica a não ser a economia fiscal para o aproveitamento de ágio criado dentro do mesmo grupo societário e através de empresa-veículo. Tampouco há essência econômica na operação em que a **fiscalizada** incorpora a empresa veículo "ABCD0011" para absorver o ágio de si mesma.

O artifício engendrado carrega subjacentemente a intenção de realizar supostos negócios entre as mesmas pessoas, artifícios estes que não podem produzir os efeitos fiscais planejados. Fica, assim, clara, a intenção de lesar o Fisco.

As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada.

Não merece reparo à decisão de primeira instância ao concluir que:

*No caso presente, o negócio formal realizado compôs-se de duas operações societárias, a subscrição das ações da impugnante com ágio na empresa ABCD e, dois dias após, a incorporação desta pela própria impugnante.*

*Entendo que a circunstância qualificadora está demonstrada nos autos, porque não se vislumbra propósito comercial na constituição da ABCD a não ser o de servir de "veículo" para permitir a transferência do ágio contabilizado na real investidora TIB e, posteriormente, com a sua incorporação, a autorização da amortização desse ágio pela própria investida TERRA, sem que nenhuma das empresas do grupo (TIB e TERRA) tivessem que ser extintas.*

*Diversamente do quanto sustentado pela defesa, é possível verificar, em uma mesma conduta, a ocorrência tanto de simulação quanto de fraude à lei. Constatando-se a utilização da empresa ABCD como empresa veículo de ágio pago na aquisição de investimento, tem-se configurada a simulação na forma de "pura mentira", porque, apesar de não se prestar a acobertar um negócio real, o negócio aparente deve ser desconsiderado (ignorado) para fins tributários.*

*A seqüência de atos societários também se enquadra no conceito de fraude à lei, vício que ocorre quando o infrator vale-se de uma autorização legal sem violar diretamente outra norma, para atingir um resultado que o conjunto das normas proíbe.*

*A norma contornada pelo comportamento rejeitado pelo Fisco, nesse caso, foi a que determina a incidência tributária sobre os valores que foram afastados da tributação por conta da dedução indevida. Isso porque o par de eventos “criação e incorporação” da ABCD prestou-se a mascarar a indedutibilidade do ágio e a criar artificialmente a hipótese do artigo 386 do RIR.*

*Em conclusão, é acertada a análise fiscal sobre a intenção fraudulenta da impugnante, pois de fato constata-se que a impugnante perpetrou um conjunto de simulações com o intuito de fazer crer o Fisco de que a hipótese prevista no artigo 386 do RIR/99 havia ocorrido no mundo dos fatos. Por meio de uma aparente seqüência de operações societárias, o que a impugnante realmente procurou foi uma redução indevida de sua carga tributária, sendo inevitável a aplicação da multa de ofício.*

A autuada agiu dolosamente de forma que fosse beneficiada com a amortização de ágio gerado artificialmente, resultando na redução indevida do IRPJ e da CSLL no período compreendido de 2005 e 2006. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64, transcrito acima.

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007):

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

*I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

*[...]*

Conforme se observa, nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude/sonegação, como previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

A multa de ofício qualificada, foi aplicada no percentual de 150%, porque a Fiscalização entendeu que a conduta engenhosa do contribuinte, notadamente, pelas operações realizadas sem propósito negocial e o uso de empresa-veículo nos atos constitutivos, caracterizam a fraude como definido na Lei nº 4.502, de 1964, art. 72 e necessário à qualificação da multa.

Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, dificultando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Diante disso, é cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

## **INFRAÇÃO 2 - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS**

Até 31.12.1996, o art. 43 da Lei nº 8.981/1995 admitia que fossem registradas como custo ou despesa operacional as importâncias necessárias à formação de **provisão para créditos de liquidação duvidosa**, sendo dedutível o montante provisionado para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde que observados certos limites e condições previstos na legislação da época.

Com a edição da Lei nº 9.430/1996 (artigo 14), revogado o artigo 43 da Lei nº 8.981/1995, a partir do ano-calendário de 1997, os valores registrados a título de "provisão para liquidação duvidosa" passaram a ser indedutíveis, sendo permitido aos contribuintes a dedução de perdas efetivamente ocorridas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, a chamada "**perdas no recebimento de créditos**" (créditos não liquidados), para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, nos termos dos artigos 9º e 10:

*Lei nº 9.430/1996*

*Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica **poderão ser deduzidas como***

*despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.*

§ 1º **Poderão** ser registrados como perda os créditos:

*I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;*

*II - sem garantia, de valor:*

*a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;*

*c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;*

*IV- contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.*

*2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.*

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.

*§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.*

**Registro Contábil das Perdas**

*Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a **débito** de conta de resultado e a **crédito**:*

*I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do artigo anterior;*

*II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.*

...

A saber:

Até R\$ 5.000,00-Vencido há mais de 6 (seis) meses. -Baixa direta na conta do ativo;

Mais de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00-Vencido há mais de 1 (um) ano, mantida a cobrança administrativa. - Registro em conta redutora do ativo;

Mais de R\$ 30.000,00-Vencido há mais de 1 (um) ano, iniciados e mantidos os procedimentos judiciais. -Registro em conta redutora do ativo.

**Escrituração:**

**a)** Pelo baixa de duplicata incobrável:

*D - Perdas no Recebimento de Créditos (Conta de Resultado)*

*C - Duplicatas a Receber ou Clientes (Ativo Circulante)*

**b)** Pelo registro em conta redutora do Ativo de duplicata incobrável:

*D - Perdas no Recebimento de Créditos (Conta de Resultado)*

*C - Créditos vencidos e não liquidados (Conta Redutora do Ativo Circulante )*

Enfim, nos termos da Lei nº 9.430/96, a partir de 1º/01/1997, não há que se falar em dedução de despesas com Provisão para Devedores Duvidosos (PDD), uma vez que a legislação tributária não permite mais qualquer dedução a título de provisão, com exceção apenas das provisões relativas a despesas com pessoal (13º salário etc). Admitindo-se apenas os casos de comprovada perda no recebimento de créditos.

Caso, o contribuinte, a seu critério, constitua a tal "provisão para liquidação duvidosa", deverá ser adicionada ao Lucro Líquido do exercício para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

No período de apuração em que os créditos forem reconhecidos como perda no recebimento de crédito, o valor correspondente à parcela da provisão, adicionada ao Lucro Líquido por ocasião da provisão, poderá ser excluída do Lucro Líquido para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, todavia, será necessária a

observância dos limites e critérios tratados nos artigos 9º e 10 da predita Lei nº 9.430/96 o que deverá ser demonstrado pelo contribuinte em Relatório *no qual devem constar os títulos considerados incobráveis, prazos de vencimento, com a indicação das medidas administrativas ou judiciais adotadas para sua cobrança e que não surtiram efeito, pois para cada faixa de valor, dentre outros aspectos, a legislação exige prazos e medidas distintas para o reconhecimento de tais despesas para fins de apuração do lucro real, como está expresso nas alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do parágrafo Iº do supramencionado artigo 9º*, tal como explicado no Termo de Verificação Fiscal (fl.347).

**A perda no recebimento de créditos**, ao contrário da "provisão para créditos de liquidação duvidosa", não é uma estimativa (provisão) das perdas esperadas que possam ocorrer no departamento de contas a receber (ou cobrança). A perda deve ser efetiva e comprovada. Por óbvio, **não comprovada a observância dos requisitos legais de dedutibilidade, a perda registrada deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real e da Base de Cálculo da CSLL.**

Compulsando-se os autos, verifica-se que no decorrer da ação fiscal o contribuinte recebeu do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil várias Intimações Fiscais, merecendo destaque, ao caso concreto, as de nº 4 e 6 de cujo teor abaixo se transcreve:

**Intimação nº 4**, de 09/11/2010 (fl.28)

...

*2) Justificar as despesas referentes à Provisão de Devedores Duvidosos - PDD ISP, conta 30121.61, no total de R\$ 13.351.427,79, no ano de 2005, apresentando a documentação comprobatória;*

*3) Demonstrar se as despesas lançadas a título de Provisão de Devedores Duvidosos foram adicionadas ao Lucro Líquido Ajustado para fins de apuração do Lucro Real na DIPJ 2006;*

*4) Caso as despesas lançadas a título de Provisão de Devedores Duvidosos não tenham sido adicionadas ao Lucro Líquido Ajustado para fins de apuração do Lucro Real na DIPJ 2006, comprovar se as referidas despesas correspondem a perdas no recebimento de créditos, de acordo com os requisitos dispostos no artigo 9.º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97.*

**Em relação ao item 4, como critério de amostragem, deverão ser comprovados apenas os lançamentos de despesas na conta 30121.61 - PDD ISP, de valor superior a R\$ 200.000,00, no ano de 2005, conforme quadro abaixo:**

...

GRIFEI

Em 29/11/2010, a intimada informa (fls.32/33):

*2. A documentação comprobatória que justifica os registros de 13.351.427,79 em nossa linha de resultado, provém, infelizmente, de uma base de clientes com mais 4 milhões de*

linhas. Par melhor elucidar a razão da dificuldade na extração das informações, **esclarecemos que a Provisão para Devedores Duvidosos advém de um somatório do agrupamento de clientes inadimplentes**, com valores vencidos a mais de 90 dias, agrupados por produtos, regiões ou centros de custos distribuídos em todo o país, **independentemente do valor do título**. Uma vez que, o período questionado nesta fiscalização é o ano de 2005, por dificuldade de nossa infra estrutura em recuperar arquivos tão antigos em backup e pelo grande volume de "linhas" infelizmente não conseguimos salvar os mesmos para a disponibilização à V. Senhoria, razão pela qual, solicitamos que seja autorizada a entrega do arquivo digital em 06/12/2010.

**3. As despesas lançadas a título de Provisão de Devedores Duvidosos** foram adicionadas considerando a variação mensal dos títulos vencidos entre 90 e, 180 dias durante o ano de 2005, conforme apresentado em documentação - anexa no CD.

**4. As despesas não adicionadas no Lucro Líquido Ajustado para fins de Apuração do Lucro Real na DIPJ**, correspondem aos títulos vencidos acima de 180 dias, considerados na mesma base mencionada no item 2.

**4.1 - Amostragem.** Infelizmente conseguimos localizar o backup com as informações de 1 DD do ano de 2005, somente no final do dia da 26/11, assim, para que seja possível a análise do mesmo e identificação dos casos selecionados a título de amostragem por V. Senhoria, requeremos, gentilmente, que seja autorizada a apresentação dos mesmos no dia 06/12/2010.

GRIFEI

**Intimação nº 6**, de 09/12/2010 (fl.288/289)

...

**1) Após detida análise das explicações e dos arquivos magnéticos entregues em atendimento aos itens 2 a 4 da Intimação Nº 4, constatou-se que o contribuinte não apresentou qualquer documento que demonstrasse a observância dos requisitos legais previstos no artigo 9º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97, para fins de cômputo das despesas referentes à Provisão de Devedores Duvidosos - PDD ISP, conta 30121.61, na apuração do lucro real. Dessa forma, fica REINTIMADO a demonstrar se as despesas referentes à Provisão de Devedores Duvidosos - PDD ISP, conta 30121.61, no total de R\$ 13.351.427,79, são, de fato, despesas com provisão de devedoras duvidosas (PDD), com base em estimativas ou critérios próprios do contribuinte, ou se correspondem a perdas com créditos de liquidação duvidosa, nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97. Nesse último caso, fica REINTIMADO a demonstrar a dedutibilidade dessas despesas, para fins de apuração do lucro real, comprovando que foram observados os requisitos legais previstos no artigo 9.º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97.**

2) Conforme já fora requerido na Intimação N° 4, fica REINTIMADO a comprovar a dedutibilidade das despesas **CUJOS** lançamentos estão descritos no quadro abaixo:

...

3) Além dos lançamentos acima, que já haviam sido requeridos na Intimação n°4, **requer-se, como critério de amostragem**, que seja comprovada a dedutibilidade das despesas cujos lançamentos estão descritos no quadro abaixo:

...

4) Explicar detalhadamente o significado e a diferença entre as contas PDD ISP, PDD E-commerce e PDD PORTAL (que aparecem na composição da linha 30 da Ficha 5 da DIPJ 2006 - Outras Despesas Operacionais), PDD Acesso, PDD Corporativo, PDD pro rata e PDD Clientes Duvidosos (que apresentam valores nos ajustes para apuração do Lucro Real);

5) Por fim, justificar o valor lançado a título de "Outras Exclusões" - item 31 da Ficha 17 da DIPJ 2006, no valor de R\$ 48.097.189,41, para fins de dedução da base de cálculo da CSLL. Observar que todos os demais valores informados na Ficha 17 (Cálculo da CSLL) para adição ou exclusão são idênticos aos informados na Demonstração do Lucro Real, com exceção do valor do item "Outras Exclusões". Cabe ressaltar que a "Soma das Exclusões" na Demonstração do Lucro Real coincide com o valor informado como "Outras Exclusões" na Ficha 17 (Cálculo da CSLL).

A presente intimação deverá ser atendida no prazo máximo e improrrogável de 10 (dias) dias contados de sua ciência.

A intimada informa (fls.293/294) sobre a Notificação n.º 06:

1. Visando esclarecer o questionamento elaborado por V. Senhoria, encaminhamos anexo, movimentação entre a conta patrimonial da retificadora de Contas a Receber - PDD ISP, demonstrando que houve o incremento de R\$13 milhões de despesas de PDD, compensados por baixa de títulos vencidos antigos. Nesta movimentação temos uma diferença que está demonstrada no arquivo denominado: "Resumo item 01.xlsx", aba "Movimentação da PDD ISP". Para os títulos antigos vencidos e baixados do "contas a receber x PDD" a título exemplificativo disponibilizamos no CD o arquivo denominado: "Write-off ISP.xlsx", demonstrando a razão dos valores baixados, e a composição de títulos baixados nos arquivos "Abertura\_FATCOB\_06\_2005.xlsx" e "Abertura\_FATCOB\_12\_2005.xlsx";

2. Conforme mencionado anteriormente, o cálculo de PDD para os casos de ISP é feito com base nos títulos vencidos há mais de 90 dias, sendo adicionado, para a apuração do Lucro Real, a parcela vencida de 91 a 180 dias. Estamos disponibilizando arquivo com a demonstração desses valores, no qual apuramos

*uma diferença de exclusão a maior. As demais contas de PDD são adicionadas para fins de apuração do lucro real, que podem ser observadas pelo arquivo denominado: "Resumo item 2 e 3.xlsx", aba "Resumo PDD Patrimonial". Para evitar prováveis questionamentos futuros, sobre a composição dos valores vencidos de 91; a 180 dias, de possíveis valores acima de R\$5.000,00, conforme art. 430 do RIR/99, estamos disponibilizando também um arquivo com a composição na data base de ' 31/12/2005: "Vencidos maior que 5mil 31122005.xlsx".*

*A solicitação de composição conforme solicitado pela intimação de n.º 06 é extremamente complicada, pelo motivo de termos uma base de dados relativamente volumosa e, especialmente se considerarmos que esses lançamentos foram efetuados por variação entre as contas patrimoniais.*

*Como exemplo, na solicitação do item 3 de um valor de R\$91.701,77, estamos apresentado uma movimentação no arquivo "Resumo item 2 e 3.xlsx" aba "Resumo Teste Item" de um produto, onde o detalhe desses valores estão nos arquivos "Aging FATCOB.xls" e "Write-off ISP.xlsx".*

*3. Idem resposta item 02.*

*4. Nomenclaturas utilizadas pelo contribuinte:*

***PDD ISP:*** *Registra a provisão de devedores duvidosos da linha de negócio acesso a internet.*

***PDD Portal:*** *Registra o PDD das vendas realizadas pelo negócio publicidade.*

***PDD E-commerce:*** *Registra o PDD das vendas efetuados por meio eletrônico.*

***PDD Acesso:*** *É mesmo conceito do PDD ISP. Nomenclatura utilizada por questões operacionais e de plano de contas.*

***PDD Corporativo:*** *É o mesmo conceito do PDD Portal, também utilizada por questões operacionais e de plano de contas.*

***PDD Pro Rata:*** *Registra uma estimativa de PDD sobre o valor da pro rata que é calculada, lembrando que o período de faturamento é de 21 a 20.*

***PDD Clientes acesso:*** *É o PDD Acesso.*

*5. Ocorreu erro de digitação da informação da DIPJ, na qual após a finalização do processo de fiscalização, estaremos retificando a mesma.*

Sobre a análise dos documentos mencionados acima, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.348/353) o seguinte:

*Após pedido de prorrogação de prazo recebido em 22.11.2010 (fl.31), o fiscalizado apresentou, em resposta datada de 29.11.2010, novo pedido de prorrogação (fls. 32 e 33) para atender o requerido acima (item 4.1 da resposta, fl. 33).*

*Em 01.12.2010, apresentou resposta complementar à Intimação N°4 (Termo de Juntada de CD/DVD, fl. 43, conforme Recibo de entrega de arquivos digitais, fl. 44), com novas planilhas mensais e 12 arquivos intitulados "PDD\_FATCOB.mdb", um para cada mês do ano-calendário. Entretanto, nenhum dos arquivos magnéticos apresentados prestou-se a comprovar o atendimento dos requisitos legais em pauta. Os arquivos com extensão ".mdb" estão protegidos pela senha 2048288035, inserida pelo fiscalizado.*

*As planilhas intituladas "Aging FATCOB.xls" trouxeram dados relativos ao valor dos créditos a receber e já vencidos, divididos pelo tempo de vencimento. Os arquivos "PDD\_FATCOB.mdb" apresentam dados pouco inteligíveis e sem relação com o que fora requerido. Portanto, em momento algum o fiscalizado demonstrou que as despesas lançadas a débito da conta 30121.61.8005463 PDD — ISP, no ano-calendário de 2005, atenderam os requisitos legais para a dedutibilidade fiscal das perdas com créditos de liquidação duvidosa.*

*Cabe ressaltar que foram elencados 8 (oito) lançamentos específicos, conforme quadro acima, para que o contribuinte pudesse debruçar-se sobre esses casos e apresentar os documentos probatórios de que para tais despesas foram atendidos os requisitos legais para o seu cômputo na apuração do lucro real. Em vez de responder objetivamente o que lhe fora requerido, o fiscalizado produziu inúmeras planilhas e arquivos, sem, contudo, comprovar por qualquer meio que as despesas lançadas a título de PDD ISP atenderam aos requisitos da legislação pertinente.*

*Demonstrando claramente que não observa tais requisitos, o fiscalizado afirma, em resposta ao item 2 da Intimação N° 4 (fl. 32), que:*

*"A documentação comprobatória que justifica os registros de 13.351.427,79 em nossa linha de resultado, provém, infelizmente, de uma base de clientes com mais de 4 milhões de linhas. Para melhor elucidar a razão da dificuldade na extração das informações, esclarecemos que a Provisão para Devedores Duvidosos advém de um somatório do agrupamento de clientes inadimplentes, com valores vencidos a mais de 90 dias, agrupados por produtos, regiões ou centros de custos distribuídos em todo o país, independentemente do valor do título." (grifo meu)*

*Mesmo para os títulos abaixo de R\$ 5 mil, a alínea "a" do inciso II do parágrafo 1º do artigo 9º prevê que sua dedutibilidade fiscal depende de estarem vencidos há mais de seis meses, e não apenas há 90 dias. Para os títulos acima de R\$ 5 mil até R\$ 30 mil, é exigido que estejam vencidos há mais de um ano, e que esteja mantida a cobrança administrativa. Acima desse valor, exige-se que sejam iniciados e mantidos os procedimentos judiciais de cobrança.*

*Outro ponto a ser observado é que o artigo 10 da Lei 9.430/96 determina **tratamento contábil distinto** para os registros das perdas previstas na alínea "a" do inciso II do § 1.º do artigo 9º (até R\$ 5mil, vencidos há mais de 180 dias), definindo que estes devem ser a crédito da conta que registra o crédito (diretamente), enquanto nos demais casos devem ser a crédito de conta redutora do crédito.*

*Entretanto, o fiscalizado não observou tal determinação e efetuou lançamentos a débito da conta de despesa (PDD ISP) e a crédito de conta redutora do crédito (PDD Clientes, dentre outras), **sem levar em conta se o valor era inferior ou superior a R\$ 5 mil, como se pode observar no exemplo constante do Anexo VI - Razão com contrapartidas da Conta 110298.001.027 - PDD Clientes ISP, do dia 31/12/2005.***

*A fiscalização novamente instou o fiscalizado a demonstrar a dedutibilidade das despesas intituladas PDD - ISP por meio dos itens 1 a 4 da Intimação N° 6 (fls. 288 e 289), tendo o fiscalizado apresentado a resposta de fls. 293 a 295 e outros vários arquivos magnéticos (planilhas em Excel), conforme Termo de Juntada de CD/DVD (fl. 296) e Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (fl. 297).*

*Considerando que não foi demonstrada a dedutibilidade das despesas referentes aos 8 (oito) lançamentos contábeis especificados na Intimação N° 4, foi requerido também que demonstrasse o atendimento dos requisitos legais de dedutibilidade para outros 6 (seis) lançamentos contábeis, conforme abaixo:*

...

*Analizando a resposta à Intimação N° 6 (fls. 293 a 295), verifica-se que o fiscalizado não conseguiu demonstrar a dedutibilidade das despesas **sequer** para um dos lançamentos contábeis elencados. **Ao contrário, afirma no item 2 que houve excesso de exclusão**, e, ainda, que há valores individualmente considerados acima de R\$ 5 mil, conforme planilha "Vencidos maior que 5mil 31122005.xlsx", que totalizam R\$ 477.465,36. Ao mesmo tempo, afirma que considera PDD os títulos vencidos a mais de 90 dias e que adiciona a parcela vencida de 91 a 180 dias para fins de apuração do Lucro Real, **como se todos os títulos fossem inferiores a R\$ 5 mil, o que evidentemente não corresponde aos fatos.***

*No item 1 da resposta à Intimação N° 6, o fiscalizado informa que **parcela dos R\$ 13 milhões de despesas de PDD** foram posteriormente baixados do "contas a receber x PDD". Ou seja: as despesas eram feitas a crédito da conta retificadora de ativo, que, em determinado momento, foi baixada, em parte, Contra a conta Clientes. Isso explica porque o saldo das despesas com PDD — ISP foram superiores a R\$ 13 milhões enquanto as contas de ativo (retificadoras) não tiveram igual crescimento. Mas, essa explicação não tem relação com a dedutibilidade ou não do saldo de despesas com PDD - ISP, no valor de R\$ 13.351.427,79, que foi acrescido às demais "outras despesas operacionais" e lançado no Resultado do Exercício.*

*Mesmo considerando que, de fato, o número de clientes do fiscalizado seja bastante elevado, é dever do contribuinte comprovar não apenas a ocorrência das despesas, mas, no caso em pauta, o atendimento aos requisitos legais para a dedução, para fins fiscais, das perdas com créditos de liquidação duvidosa, para cada um dos títulos vencidos. Na presente fiscalização, o contribuinte **não logrou comprovar a dedutibilidade das despesas para nenhum dos lançamentos contábeis escolhidos por amostragem**, dentre mais de 18 mil lançamentos contábeis.*

*A tentativa do contribuinte de explicar um dos lançamentos contábeis (R\$ 91.701,77), conforme item 2 da resposta à Intimação N° 6, demonstra a fragilidade das provas apresentadas pelo contribuinte e a impossibilidade de serem aceitas para fins de dedução do montante de R\$ 13.351.427,79 a título de PDD - ISP, conforme planilha "Resumo item 2 e 3.xlsx", aba "Resumo Teste Item" (fl. 298).*

*Por fim, as explicações contidas na resposta ao item 4 da Intimação N° 6 - a respeito das nomenclaturas utilizadas pelo contribuinte - não coadunam com as demais informações contábeis e sobretudo com as notações utilizadas no LALUR, tanto na parte A quanto na parte B, pelo próprio fiscalizado. Caso as contas PDD Acesso e PDD ISP registrassem a mesma linha de negócios (acesso à internet), não haveria necessidade de existirem ambas, não apenas no plano de contas mas efetivamente registrando despesas e contas retificadoras de ativos durante o ano de 2005. No ano de 2005, não consta no LALUR (fl. 284) nenhuma adição ou exclusão a título de PDD - ISP, mas, se for observado o ano de 2006 (fl. 285), ver-se-á que há adição a título de Excesso PDD ISP e também há adição a título de Excesso PDD Acesso, demonstrando que se trata de contas e controles distintos.*

*Diante da mais absoluta falta de documentação comprobatória da dedutibilidade das despesas em pauta, impõe-se a lavratura do presente Auto de Infração, a fim de constituir o crédito tributário decorrente da glosa das despesas denominadas "PDD ISP", as quais geraram um saldo devedor de R\$ 13.351.427,79, cujo valor está contido no total de R\$ 108.858.873,08 lançado no item 30 da Ficha 05A da DIPJ 2006 (Outras Despesas Operacionais).*

Depreende-se, pois, do Termo de Verificação Fiscal que, a autuação decorre da falta de observação pelo contribuinte dos requisitos impostos pela legislação ao reconhecimento da dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos (artigo 9º da Lei nº 9.430/1996). De sorte que, o sujeito passivo foi autuado por não comprovar os requisitos à dedutibilidade impostos pela legislação.

A autuada/recorrente sustenta que o agente fiscal lavrou esta parte do Auto de Infração sem fazer o levantamento e o exame completo de toda a documentação relativa à apuração do IRPJ e da CSLL, deixando de atender ao artigo 142 do CTN ao deixar de realizar a efetiva subsunção dos fatos à norma que se tem por violada, motivo pelo qual toda essa parte

*do Auto de Infração é nula. E que, a análise cuidadosa dos procedimentos adotados pela Recorrente indica a legitimidade das deduções com perdas no recebimento de créditos, adicionando-se no LALUR os valores em excesso deduzidos contabilmente em razão da divergência entre os critérios adotados para fins contábeis e fiscais.*

A regra geral é a indedutibilidade das despesas para "Provisão de Devedores Duvidosos". Para que sejam dedutíveis, as despesas dessa natureza devem estar em conformidade com os requisitos legais previstos (art. 9º da Lei 9.430/96), cabendo ao contribuinte demonstrar sua regularidade e o pleno atendimento aos requisitos legais.

Com efeito, caberia à autuada, comprovar que constituiu as Provisões indedutíveis em 2004, procedeu sua adição na base do IRPJ e da CSLL, e, se houve reversão dessas Provisões em 2005 para sua exclusão na base do IRPJ e da CSLL de 2005.

Como visto, os autos de infração, diversamente do alegado pela recorrente, contêm descrição clara, precisa e objetiva dos fatos, matéria tributável, infração imputada e fundamentação legal pertinente, permitindo perfeito entendimento da imputação do fisco, não há vício algum no lançamento fiscal, pois está em consonância com os incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

A transcrição do Termo de Verificação Fiscal, acima, não deixa dúvida de que a autoridade fiscal adotou cautelosos e contundentes procedimentos junto ao fiscalizado para que o mesmo demonstrasse sua regularidade, e intimado insistentes vezes a *demonstrar se as despesas referentes à Provisão de Devedores Duvidosos - PDD ISP, conta 30121.61, no total de R\$ 13.351.427,79, são, de fato, despesas com provisão de devedoras duvidosas (PDD), com base em estimativas ou critérios próprios do contribuinte, ou se correspondem a perdas no recebimento de créditos, nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/96*. De modo a demonstrar a dedutibilidade dessas despesas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e comprovar que foram observados os requisitos legais previstos no artigo 9º da Lei 9.430/96.

Para que sejam dedutíveis, as despesas dessa natureza devem estar em conformidade com os requisitos legais previstos (art. 9º da Lei 9.430/96), cabendo ao contribuinte demonstrar sua regularidade e o pleno atendimento aos requisitos legais.

Sabe-se que é dever da autoridade fiscal examinar a documentação apresentada relativa às despesas com perdas no recebimento de créditos, mas cabe ao contribuinte a obrigação de viabilizar esse exame, disponibilizando a documentação com os esclarecimentos a comprovar não apenas a ocorrência das despesas, mas, no caso em pauta, o atendimento aos requisitos legais para a dedução, para fins fiscais, das perdas no recebimento dos créditos, para cada do título vencido. Que, dada a grande quantidade de documentos envolvidos, demandou, **por amostragem**, que fossem relacionadas as faturas aos lançamentos correspondentes. O contribuinte **não logrou comprovar a dedutibilidade das despesas para nenhum dos lançamentos contábeis escolhidos por amostragem**, dentre mais de 18 mil lançamentos contábeis.

A escolha pela amostragem se deu a fim de facilitar tanto o trabalho de análise da Fiscalização, como a comprovação pelo contribuinte. As informações a serem apresentadas pelo contribuinte para a execução dos procedimentos de auditoria devem ser suficientemente completas e exatas. Todavia, o contribuinte não comprovou o cumprimento dos requisitos legais com relação a NENHUM dos registros solicitados.

Portanto, tendo o contribuinte autuado deduzido perdas relativas a devedores duvidosos no montante de R\$ 13.351.524,79, e sido intimado a comprovar o cumprimento dos requisitos legais para tanto, a falta dessa comprovação justifica a glosa de todo esse valor.

Cabe ao contribuinte demonstrar a dedutibilidade de despesas lançadas em sua escrituração, o que importa apresentar e relacionar as faturas aos lançamentos contábeis. A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de um universo com base no teste de amostra extraída dele. *Caso assim não seja atendido, o contribuinte será beneficiado por sua própria torpeza, a qual pode envolver, ou sua falta de organização em reunir todos os elementos que atestem a dedução que promoveu, ou, até mesmo, a inexistência desses elementos*, como bem alerta a Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões.

Portanto, a alegação da recorrente de haver a autoridade fiscal deixado *de atender ao artigo 142 do CTN ao deixar de realizar a efetiva subsunção dos fatos à norma*, não passa de mero argumento de retórica, sem plausibilidade fático jurídica, pois não se vislumbra vício algum no feito do fisco que pudesse inquirir de nulidade os autos de infração.

A decisão recorrida cancelou parte dessa autuação por considerar que a Fiscalização não poderia ter glosado todas as perdas com base em um resultado por amostragem, mas sim verificado cada perda deduzida. Assim, não cabe a glosa de todas as despesas lançadas a título de perdas com créditos não recebidos, no total de R\$ 13.351.427,79, *visto que a falta de apresentação de documentação comprobatória pode ser imputada à impugnante apenas em relação aos 14 lançamentos selecionados pela fiscalização, que totalizam o montante de R\$ 3.324.460,39*.

Tal tese será debatida quando da análise do Recurso de Ofício.

A recorrente aduz que, *os documentos juntados ao presente Recurso Voluntário reforçam a legitimidade nas deduções com perdas no recebimento de créditos, haja vista que comprovam (a) que os lançamentos contábeis mantidos pela DRJ envolvem faturas inferiores a R\$5.000,00 que já se encontravam vencidas há mais de 180 dias em 30/12/2005, e (b) a correspondência entre as faturas juntadas à Impugnação e os lançamentos contábeis questionados*.

A Recorrente juntou aos autos cópias de "Nota Fiscal Fatura" (da lavra do interessado) e planilhas (e-fls.2.840 a 4071) que por si sós não comprovam sequer a operação que deu causa ao crédito, tampouco a perda no recebimento de créditos e seus desdobramentos na escrituração contábil e fiscal para cada um dos títulos vencidos. Também, em nada comprovam que se referem aos valores mantidos pela DRJ, ou seja, que se referem aos lançamentos contábeis escolhidos por amostragem e que atendem aos requisitos legais previstos (art. 9º da Lei 9.430/96) a justificar deduções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diante do exposto, e não havendo o contribuinte apresentado documentação para comprovar que procedeu aos requisitos formais para fruição do direito de dedução de perdas no recebimento de créditos no valor de R\$ R\$ 13.351.427,79, que segundo a fiscalização está contido no total de R\$ 108.858.873,08 lançado no item 30 da Ficha 05A da DIPJ 2006 (Outras Despesas Operacionais), deve ser mantido o Auto de Infração em relação às exigências do IRPJ e da CSLL.

**Juros de mora sobre a multa de ofício**

A Recorrente requer que, caso seja não seja reformada a decisão recorrida, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09/11/2010.

Como cedição, os **débitos** de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).

Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc.,

Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.

No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:

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

...

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(Grifei)

Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, 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 que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.

Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.

Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:

*I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.*

*II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação*

Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), *ipsis litteris*:

*“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”*

Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:

*ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:*

*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.*

*ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2002*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

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

LANÇAMENTO REFLEXO – CSLL. Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

A Recorrente requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados do **DRA. RAQUEL NOVAIS**, com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, 11º andar, 01451-000, São Paulo, SP, enviando de tudo cópia à Recorrente no endereço constante dos autos.

Sobre o assunto, a Súmula CARF nº 9, é suficiente para o indeferimento do pleito, vejamos:

*Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.*

O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o constante do Cadastro da Pessoa Jurídica. Assim, razão não há para que as intimações sejam encaminhadas para outros endereços que não seja o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte indicado no CNPJ.

## **RECURSO DE OFÍCIO**

Conforme relatado, foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, diante da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido.

No caso em análise, conforme o demonstrativo constante do relatório o montante exonerado importou em valor superior ao limite fixado pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017 (R\$ 2.500.000,00).

Registre-se que, nos termos da Súmula CARF nº 103, "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

Assim, conheço do Recurso de Ofício, pois o crédito exonerado é superior ao limite vigente nesta data.

Conforme relatado, em 27 de julho de 2011, os autos foram encaminhados à autoridade autuante para realização de diligência fiscal (fls. 2434/2436), com vistas ao atendimento da seguinte proposição em relação à infração "perdas no recebimento de créditos":

...

*14 Nessa diligência deverão ser examinados também os registros das faturas apresentados para que seja determinado se o valor declarado na DIPJ /2006 realmente estava embasado na documentação da contribuinte e se o método de contabilidade adotado pela contribuinte trouxe qualquer prejuízo ao Fisco Federal, entendendo que a simples glosa da totalidade das despesas de perdas no recebimento de créditos, traduzido pelo arquivo PDD.ISP, não reflete nem a realidade nem promove a justiça fiscal."*

*Conforme relatório de diligência fiscal de fls. 2431/2451, a autoridade fiscal apresentou os esclarecimentos a seguir sintetizados:*

...

*Sobre as PDD.*

- *Tendo em vista a enorme dificuldade que a fiscalizada afirmava ter para demonstrar quais eram as faturas correspondentes a cada um dos lançamentos selecionados, a fiscalização requereu que fosse demonstrada a dedutibilidade para ao menos um único lançamento, mas nem mesmo isso foi atendido pela fiscalizada;*
- *Se a fiscalizada tivesse apresentado as faturas correspondentes, ao menos, a um único lançamento contábil, a fiscalização certamente teria se debruçado sobre essas faturas;*
- *Quanto às 102 faturas apresentadas pelo contribuinte na impugnação (fls.2.039 a 2.140), além de a quantidade e seus valores serem inexpressivos, não há prova alguma (nem documental, nem contábil) de que esse grupo de faturas não tenha sido efetivamente pago; e, o mais importante, não existe a correspondência entre essas faturas e os lançamentos contábeis (despesas);*
- *O tempo decorrido desde o vencimento da fatura não pode ser utilizado como parâmetro exclusivo para a dedutibilidade das perdas com inadimplemento de faturas, visto que esse critério seria suficiente apenas para as faturas com valor inferior a R\$ 5.000,00, cuja representatividade o contribuinte não logrou demonstrar;*
- *A impugnante tampouco demonstrou a alegação descrita no item 6.5 do pedido de diligência, no sentido de que as faturas vencidas há mais de 90 dias eram reconhecidas para fins contábeis, mas aquelas cujo vencimento tivesse ocorrido entre 91 e 180 dias eram adicionadas ao resultado do período por meio de ajuste no LALUR;*
- *É perfeitamente aplicável a inversão do ônus da prova, pois a dedutibilidade das despesas com devedores duvidosos não é tácita, mas, ao contrário, depende da prova do cumprimento dos requisitos impostos pela legislação (art. 9º da Lei 9.430/96 e IN SRF 93/97) que extinguiu a dedutibilidade das provisões para devedores duvidosos;*

• *A glosa sobre a totalidade das despesas com perdas no recebimento de créditos foi baseada em fatos e documentos e o que não se mostrou razoável foi a constatação de que a contribuinte, conforme sua contabilidade, teria sofrido uma inadimplência de 16% no ano de 2005.*

A decisão recorrida cancelou parte dessa autuação por considerar que a Fiscalização não poderia ter glosado todas as perdas com base em um resultado por amostragem, mas sim verificado cada perda deduzida. Vejamos:

...

*Com efeito, o lançamento sobre as despesas com perdas no recebimento de créditos apresenta justificativa apenas com relação aos lançamentos selecionados nas intimações recebidas pela impugnante, afigurando-se injustificada a glosa sobre as despesas relativas aos demais lançamentos.*

*Assim, não cabe a glosa de todas as despesas lançadas a título de perdas com créditos não recebidos, no total de R\$ 13.351.427,79, visto que a falta de apresentação de documentação comprobatória pode ser imputada à impugnante apenas em relação aos 14 lançamentos selecionados pela fiscalização, que totalizam o montante de R\$ 3.324.460,39, conforme somatório abaixo:*

<b>PDD ISP - lançamentos questionados</b>	
<b>Intimação nº 4</b>	<b>251.173,22</b>
	<b>222.371,93</b>
	<b>260.865,07</b>
	<b>531.697,14</b>
	<b>357.742,44</b>
	<b>248.144,58</b>
	<b>293.234,22</b>
	<b>391.898,24</b>
<b>Intimação nº 6</b>	<b>91.701,77</b>
	<b>123.366,79</b>
	<b>124.634,43</b>
	<b>131.394,06</b>
	<b>136.274,94</b>
	<b>159.961,56</b>
<b>TOTAL</b>	<b>3.324.460,39</b>

Dessa decisão há recurso de ofício que passo a analisar.

Conforme discorrido no presente voto, quando da análise do recurso voluntário sobre a mesma matéria,

A transcrição do Termo de Verificação Fiscal, acima, não deixa dúvida de que a autoridade fiscal adotou cautelosos e contundentes procedimentos junto ao fiscalizado para que o mesmo demonstrasse sua regularidade, e intimado insistentes vezes a *demonstrar se as despesas referentes à Provisão de Devedores Duvidosos - PDD ISP, conta 30121.61, no total de R\$ 13.351.427,79, são, de fato, despesas com provisão de devedoras duvidosas (PDD), com base em estimativas ou critérios próprios do contribuinte, ou se correspondem a perdas no recebimento de créditos, nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/96*. De modo a demonstrar a

dedutibilidade dessas despesas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e comprovar que foram observados os requisitos legais previstos no artigo 9º da Lei 9.430/96.

De acordo com os termos de intimação nº 4 e 6, verifica-se claramente que o objeto de investigação era toda a conta **PDD - ISP**, no valor de **R\$ 13.351.524,79**, deduzido como perdas relativas a devedores duvidosos, tendo o contribuinte sido intimado a comprovar o cumprimento dos requisitos legais para tanto.

Para que sejam dedutíveis, as despesas dessa natureza devem estar em conformidade com os requisitos legais previstos (art. 9º da Lei 9.430/96), cabendo ao contribuinte demonstrar sua regularidade e o pleno atendimento aos requisitos legais.

Sabe-se que é dever da autoridade fiscal examinar a documentação apresentada relativa às despesas com perdas no recebimento de créditos, mas cabe ao contribuinte a obrigação de viabilizar esse exame, disponibilizando a documentação com os esclarecimentos a comprovar não apenas a ocorrência das despesas, mas, no caso em pauta, o atendimento aos requisitos legais para a dedução, para fins fiscais, das perdas no recebimento dos créditos, para cada do título vencido. Que, dada a grande quantidade de documentos envolvidos, demandou, **por amostragem**, que fossem relacionadas as faturas aos lançamentos correspondentes. O contribuinte **não logrou comprovar a dedutibilidade das despesas para nenhum dos lançamentos contábeis escolhidos por amostragem**, dentre mais de 18 mil lançamentos contábeis.

A escolha pela **amostragem** se deu a fim de facilitar tanto o trabalho de análise da Fiscalização, como a comprovação pelo contribuinte. As informações a serem apresentadas pelo contribuinte para a execução dos procedimentos de auditoria devem ser suficientemente completas e exatas. Todavia, o contribuinte não comprovou o cumprimento dos requisitos legais com relação a **NENHUM** dos registros solicitados.

A intimação nº 6 para comprovar a dedutibilidade das perdas no recebimento dos créditos, pela amostragem, não significa que o contribuinte estava restrito a comprovar a dedutibilidade apenas dos registros solicitados por amostragem.

Conforme relatório de diligência fiscal de fls. 2431/2451, a autoridade fiscal apresentou os esclarecimentos a seguir sintetizados:

...

*Sobre as PDD.*

- *Tendo em vista a enorme dificuldade que a fiscalizada afirmava ter para demonstrar quais eram as faturas correspondentes a cada um dos lançamentos selecionados, a fiscalização requereu que fosse demonstrada a dedutibilidade para ao menos um único lançamento, mas nem mesmo isso foi atendido pela fiscalizada;*
- *Se a fiscalizada tivesse apresentado as faturas correspondentes, ao menos, a um único lançamento contábil, a fiscalização certamente teria se debruçado sobre essas faturas;*

Cabe ao contribuinte demonstrar a dedutibilidade de despesas lançadas em sua escrituração, o que importa apresentar e relacionar as faturas aos lançamentos contábeis. A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de um universo com base no teste de amostra extraída dele. *Caso assim não seja atendido, o contribuinte será beneficiado por sua própria torpeza, a qual pode envolver, ou sua falta de organização em*

Processo nº 16643.000425/2010-73  
Acórdão n.º **1201-002.168**

**S1-C2T1**  
Fl. 35

---

*reunir todos os elementos que atestem a dedução que promoveu, ou, até mesmo, a inexistência desses elementos, como bem alerta a Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões (-e-fls.4.074/4133).*

Portanto, tendo o contribuinte autuado deduzido perdas relativas a devedores duvidosos no montante de R\$ 13.351.524,79, e sido intimado a comprovar o cumprimento dos requisitos legais para tanto, a falta dessa comprovação justifica a glosa de todo esse valor, e, não somente a glosa no montante de R\$ 3.324.460,39, relativo a *amostragem* dos 14 (quatorze) lançamentos selecionados pela fiscalização, indicados na intimação nº 6, para os quais o contribuinte não apresentou documentação comprobatória para a dedução das perdas relativas a "devedores duvidosos" como decidiu o acórdão recorrido.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

### Multa qualificada.

Com a devida vênia da i. relatora, as operações realizadas pela atuada e que levaram o fisco à glosa da amortização do ágio não podem, no caso dos autos, dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

Pelo que se verifica do contido nos autos, não restou caracterizada uma situação de simulação ou fraude por parte da recorrente. O que se percebe é uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio nas reorganizações societárias.

Não é possível afirmar que o processo de reorganização societária empreendido de nada tenha servido aos objetivos empresariais da recorrente.

Também, há que se considerar toda a gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos por parte das empresas ao se estipular a penalidade decorrente da glosa das amortizações que não se amoldam ao texto legal.

Ao tempo da reorganização societária que deu ensejo ao lançamento de que tratam os autos, a recorrente fazia interpretação das normas aplicáveis de forma diversa da que veio a prevalecer posteriormente. No recurso foi alegado:

*241. A controvérsia aqui reside em mera divergência quanto à interpretação das normas aplicáveis, já que o procedimento adotado pela Recorrente era aceito pelas autoridades fiscais e corroborado pela jurisprudência do CARF à época dos fatos. Além disso, a Recorrente sempre atendeu a todas as intimações que as autoridades fiscais lhe dirigiram, dando publicidade de todos os atos praticados.*

Relativamente a essa alegação, trouxe a recorrente a jurisprudência administrativa abaixo transcrita:

*"MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - Nos chamados "planejamentos tributários", constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas." (ACÓRDÃO 107-09.169, Relator Luiz Martins)*

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

Processo nº 16643.000425/2010-73  
Acórdão n.º **1201-002.168**

**S1-C2T1**  
Fl. 36

---