



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

Processo nº 19515.003283/2009-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.298 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS E EXCLUSÃO INDEVIDA
Recorrente DDB BRASIL PUBLICIDADE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

Ementa:

DECADÊNCIA. FATOS ALCANÇADOS.

Nos exatos termos do disposto no art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

ÁGIO. REGISTRO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Em conformidade com o §3º do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), o registro de ágio com fundamento em rentabilidade futura deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. No caso vertente, em que a contribuinte fiscalizada trouxe ao processo documento representativo de avaliação do Grupo econômico o qual integra, à evidência, não se pode considerar atendida a exigência contida na norma referenciada.

PROVISÃO. REVERSÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. IMPROCEDÊNCIA.

Para que seja admitida a exclusão do lucro líquido do valor correspondente à reversão de provisão anteriormente constituída, é necessário que seja aportado ao processo documento comprobatório de que, no momento da sua constituição, a contrapartida do valor provisionado ou foi devidamente adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real ou não transitou por conta de resultado. No caso vertente, além de não restar comprovada qualquer das hipóteses autorizadoras da exclusão, a autuada sequer

contraditou o argumento da autoridade julgadora de primeiro grau de que a receita em questão não foi incluída na apuração do lucro líquido.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Nos termos da legislação de regência, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à dedutibilidade da despesa com amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier, e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto às demais matérias suscitadas, vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (relator) que entendeu que na execução da decisão deveria ser exigida juros de mora de 1% sobre a multa de ofício aplicada. Designado para redigir o voto vencedor quanto a essa matéria o Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas..

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

“documento assinado digitalmente”

Paulo Jakson da Silva Lucas

Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2005, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:

- i) exclusão indevida do lucro líquido, na determinação do lucro real, de “provisão para pessoal”, no montante de R\$ 1.009.086,69;
- ii) exclusão indevida do lucro líquido, na determinação do lucro real, de “proteção do valor econômico”, no montante de R\$ 6.850.925,08; e
- iii) despesa indedutível de R\$ 3.529.264,44, apropriada como referente à amortização de ágio.

Inconformada, a autuada interpôs impugnação (fls. 151/187), momento em que trouxe os seguintes argumentos:

- que iria efetuar o pagamento do IRPJ e da CSLL referentes à exclusão da provisão para pessoal no valor de R\$ 1.009.086,69;
- que, no ano de 1998, parcela majoritária do seu capital foi adquirido pelo Grupo Omnicom, multinacional da área publicitária, e que referida aquisição se deu por intermédio de empresa holding (DM9 Holdings Inc.) constituída para esta finalidade;
- que, posteriormente, em 28.12.2001, a DM9 Holdings capitalizou a empresa Marman do Brasil Ltda. com as quotas por ela detidas na empresa DM9 DDB Publicidade Ltda. (antiga denominação da impugnante), e para tanto elaborou laudo de avaliação do investimento mantido na DM9 DDB sob a perspectiva de sua rentabilidade futura, tendo a integralização do capital da Marman ocorrido pelo valor de R\$ 154.325.000,00;
- que, nos termos do artigo 385 do RIR/99, a Marman desdobrou o custo de aquisição do novo investimento, de modo que o montante de R\$ 22.692.582,00 representava o patrimônio líquido das quotas integralizadas e R\$ 131.632.418,00 o valor do ágio apurado na aquisição do investimento integralizado;
- que, em 20.03.2002, a Marman foi incorporada por ela, e, em atendimento à Instrução CVM nº 319/99, constituiu provisão na empresa incorporada no montante relativo à diferença entre o valor do ágio e o benefício fiscal decorrente da sua amortização, redutora da conta em que o ágio foi registrado (66% de R\$ 131.632.418,00, ou seja, R\$ 86.877.395,88);
- que a incorporadora registrou o valor líquido (ágio menos provisão, ou seja, R\$ 44.755.022,12) em contrapartida da conta de reserva especial de ágio na incorporação, e passou a reverter a provisão anteriormente citada para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio;

- que, a partir de 2003, passou a amortizar o ágio, revertendo proporcionalmente a provisão realizada em cumprimento à Instrução CVM nº 319/99, nos termos do artigo 386 do RIR/99.

- que, sob a roupagem de glosa da amortização do ágio, o agente fiscal na realidade estaria questionando a própria existência do ágio, apurado em 2001, há muito ultrapassado o prazo decadencial para tanto, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

- que, ao reportar-se no Termo de Verificação Fiscal à contabilização do ágio e seu fundamento econômico, a Fiscalização ataca o próprio ágio escriturado e não qualquer vício específico relativo à amortização realizada no ano de 2005, quando não pode mais fazê-lo;

- que o ágio glosado tem fundamento na rentabilidade futura do investimento capitalizado na empresa Marman do Brasil Ltda., nos termos do laudo de avaliação elaborado à época por empresa de auditoria, cuja cópia aporta aos autos, juntamente com cópias dos atos societários e dos livros contábeis e fiscais que demonstram que as regras relativas à contabilização do ágio amortizado foram cumpridas;

- que, relativamente à glosa da exclusão realizada no valor de R\$ 6.850.925,09, referente à provisão para proteção do valor econômico do investimento adquirido com ágio, nos termos do artigo 6º da Instrução CVM nº 319/99, explica que se trata de procedimento para evitar que a amortização do ágio diminua a distribuição dos dividendos, prejudicando os acionistas, como fica claro na Nota Explicativa à Instrução CVM 349/2001;

- que, sendo referida provisão despesa indedutível, no momento de sua constituição já foi ela adicionada, de modo que no momento de sua reversão proporcional à amortização do ágio não há outro tratamento a ser dado a não ser a exclusão.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 16-38.155, de 26 de abril de 2012, pela procedência dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. REQUISITOS PARA A DEDUTIBILIDADE.

Para que seja dedutível a despesa com amortização do ágio na aquisição de investimento, fundamentado em expectativa de rendimentos futuros, é necessário que os motivos econômicos que serviram de fundamento ao reconhecimento e a apuração do valor do ágio estejam formalizados e embasados em estudo técnico, que deverá ser obrigatoriamente arquivado como comprovante da escrituração. Não se pode aceitar laudo elaborado para avaliação de todo o Grupo Econômico, quando as operações que deram causa ao ágio e à sua amortização tiveram como objeto apenas uma das empresas do grupo.

PROVISÃO PARA PRESERVAÇÃO DE DIVIDENDOS. REVERSÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

A contabilização da provisão prevista no artigo 6º da Instrução CVM nº 319/1999, alterada pela Instrução CVM nº 349/2001, bem como a sua reversão, devem ter efeitos tributários neutros. Para que seja permitido que a reversão da

provisão seja excluída na apuração do lucro real, é necessário que a receita correspondente tenha sido incluída na apuração do lucro líquido.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. REFLEXO EM PERÍODOS FUTUROS. DECADÊNCIA.

A decadência não atinge a possibilidade de o Fisco contestar o valor e a legitimidade do ágio na aquisição de investimento, que terá reflexo na base de cálculo do tributo em momento posterior, quando de sua amortização, ainda que decorridos mais de 5 anos do registro do ágio na contabilidade do contribuinte.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A incidência da taxa SELIC ampara-se no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que não pode ser afastado pelo julgador administrativo com base em alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, a teor do artigo 26A do Decreto nº 70.235/72.

LANÇAMENTO DE CSLL.

Aplica-se ao lançamento de CSLL as mesmas conclusões e razões de decidir consideradas para o lançamento do IRPJ, por serem comuns os seus fundamentos fáticos e jurídicos.

Irresignada, a contribuinte apresenta o recurso voluntário de fls. 1.010/1.058, em que renova os argumentos expendidos na peça impugnatória, quais sejam:

- caducidade do direito de efetuar os lançamentos tributários, não sendo possível, assim, o questionamento de meros efeitos decorrentes de fatos consumados no passado;
- o ágio amortizado tem fundamento econômico e foram observadas todas as regras da legislação em vigor;
- improcedência da glosa da exclusão da provisão para proteção do valor econômico do investimento.

Sustenta, ainda, a contribuinte, ser ilegal a exigência de juros sobre a multa lançada.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 93/94, foram as seguintes as infrações apuradas pela Fiscalização:

i) provisão indedutível, no montante de R\$ 1.009.086,69 (bônus performance fornecedores);

ii) exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 6.850.925,08 (PROTEÇÃO DO VALOR ECONÔMICO), que, segundo a Fiscalização, a contribuinte teria alegado tratar-se de ágio na aquisição de investimento da empresa MARNAN DO BRASIL LTDA.;

iii) despesa de amortização de ágio, no montante de R\$ 3.529.264,44, considerada indedutível pela Fiscalização, em virtude da ausência de indicação do seu fundamento.

A infração apontada no item “i” acima foi reconhecida pela fiscalizada, não tendo sido objeto de contestação.

Relativamente às demais infrações, esclarece a Recorrente:

1. que, no ano de 1998, parcela majoritária do seu capital social (98,21%) havia sido adquirida pelo Grupo Omnicom, por intermédio de empresa holding constituída para esta finalidade (DM9 HOLDINGS INC.);

2. que, em 28 de dezembro de 2001, a DM9 HOLDINGS INC. capitalizou a empresa MARNAM DO BRASIL LTDA. com quotas por ela detidas na DM9 DDB PUBLICIDADE LTDA. (a fiscalizada), elaborando, na ocasião, laudo de avaliação do investimento mantido na DM9 DDB PUBLICIDADE LTDA. sob a perspectiva de sua rentabilidade futura, tendo a integralização do capital da MARNAM DO BRASIL ocorrido pelo valor de R\$ 154.325.000,00;

3. que, ao efetuar o seu balanço de abertura, e nos termos do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda, a MARNAM desdobrou o custo de aquisição do novo investimento de modo que, dos R\$ 154.325.000,00 integralizados ao seu capital, o montante de R\$ 22.692.582,00 representava o valor de patrimônio líquido das quotas integralizadas e R\$ 131.632.418,00, o valor do ágio apurado na aquisição do investimento integralizado;

4. que em 20 de março de 2002, a MARNAM DO BRASIL foi por ela incorporada, momento em que, em atendimento à Instrução CVM nº 319/99, adotou-se os seguintes procedimentos:

a) foi constituída provisão na empresa incorporada no montante relativo à diferença entre o valor do ágio e o benefício fiscal decorrente da sua amortização, redutora da

conta em que o ágio foi registrado (66% de 131.632.418,00, ou seja, realizou a provisão de R\$ 86.877.395,88);

b) ela, como incorporadora:

b.1) registrou o valor líquido (ágio menos provisão, ou seja, R\$ 44.755.022,12) em contrapartida da conta de reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido;

b.2) passou a reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

b.3) passou a apresentar, para fins de divulgação das suas demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante;

5. que, em razão desta incorporação, e não tendo apurado lucro em 2002, a partir do ano de 2003, em todos os anos passou a amortizar referido ágio revertendo proporcionalmente a provisão realizada em cumprimento à Instrução CVM 319/99, nos termos do artigo 386 do RIR/99, conforme sempre constou de suas DIPJs;

6. que é esse ágio que vem sendo amortizado por ela desde o ano de 2003 com a reversão proporcional da provisão constituída em atendimento às normas da CVM, que foi objeto da glosa realizada pela fiscalização, originando os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Apreciando as razões de defesa trazidas em sede de impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela procedência dos lançamentos tributários.

Aprecio, pois, os argumentos apresentados em sede de recurso voluntário.

DECADÊNCIA

Alega a Recorrente que, sob a roupagem de “glosa da amortização do ágio”, a Fiscalização questiona, na verdade, a própria existência do ágio, quando há muito ultrapassado o prazo decadencial para tanto, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional. Diz que as amortizações por ela realizadas e as exclusões decorrentes da reversão proporcional da provisão efetuada em razão dessas amortizações são mero efeito do ágio apurado e contabilizado em 2001, e cuja amortização vem sendo regularmente deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desde 2003. Afirma que o que sustenta não é que o prazo decadencial tem sua fluência iniciada com o mero registro do ágio, mas justamente com o início de sua dedução, o que no caso concreto ocorreu em 2003.

Pelo que se pode depreender, a tese da Recorrente é a seguinte: se, em determinado ano, realizo um conjunto de operações e, dois anos depois, passo a apropriar no resultado fiscal os efeitos decorrentes dessas operações, ainda que tais efeitos perdurem, por exemplo, por cinco ou dez anos, a contagem do prazo decadencial para que a autoridade administrativa tributária possa apreciar os referidos efeitos conta-se a partir do momento em que eles foram apropriados no resultado fiscal, isto é, na hipótese aqui versada, dois anos após a realização das operações.

A meu ver, não merece acolhimento o argumento esposado pela Recorrente.

Com efeito, admitir a tese esposada pela Recorrente, significaria, por exemplo, ter de aceitar que um determinado contribuinte, por meio de um conjunto de atos fraudulentos, artificializasse a criação de uma despesa e, transcorridos um ou dois anos da realização de tais atos, passasse a deduzir tal despesa das bases de cálculos dos tributos devidos, sem que nenhuma providência pudesse a autoridade fiscal adotar, caso o início da referida dedução se desse em período já alcançado pela decadência.

Para uma melhor compreensão, vejamos o exemplo abaixo, conforme ordem cronológica dos fatos:

2001 – ATOS FRAUDULENTOS/DESPESA ARTIFICIALIZADA

2003 – INÍCIO DA DEDUÇÃO DA DESPESA ARTIFICIALIZADA

2010 – TÉRMINO DA DEDUÇÃO

De acordo com a tese da Recorrente, em 2009, ano em que a autoridade fiscal, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, poderia revisar os atos praticados relativos aos fatos geradores ocorridos a partir de 31 de dezembro de 2004, já não mais seria possível glosar as despesas apropriadas a partir de 2004, pois a contagem do prazo decadencial deve levar em conta o início do registro (indevido) da referida despesa, qual seja, 2003.

Com o devido respeito, a pretensão é absurda. Mais absurda ainda seria pretender que a contagem do prazo decadencial se desse a partir da data em que os atos fraudulentos foram praticados.

À evidência, a autoridade fiscal, no prazo não alcançado pela caducidade, tem o legítimo direito de exigir do fiscalizado que ele apresente os documentos que serviram de lastro para toda e qualquer operação que tenha afetado a determinação da base de cálculo do tributo submetido ao processo de averiguação.

Não é outra a interpretação que se pode extrair da norma estampada no art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzido.

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Embora eu entenda que, ainda que a norma acima não houvesse sido editada, a autoridade fiscal não estaria impedida de exigir do contribuinte fiscalizado a apresentação de documentos que afetaram fatos geradores não alcançados pela decadência, a norma acima explicitada foi editada exatamente para afastar de vez a tese defendida pela Recorrente.

Com o devido respeito aos entendimentos declinados nos precedentes jurisprudenciais trazidos pela Recorrente, julgar em sentido diverso, além de possibilitar a perpetuação dos efeitos tributários dos mais variados planejamentos ilícitos, significa decidir de forma contrária à lei, o que é expressamente vedado aos membros deste Colegiado fazer, conforme art. 62 do Anexo II do Regimento Interno.

Rejeito, pois, a preliminar de decadência argüida.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Argumenta a Recorrente que, como fazem prova os documentos anexos à impugnação, o ágio glosado tem fundamento na rentabilidade futura do investimento capitalizado na empresa MARNAN DO BRASIL LTDA. Diz que a única objeção trazida pela decisão recorrida deixou de considerar a estrutura do Grupo DM9 DDB na época da capitalização da MARNAN pela DMP HOLDINGS, em que ela controlava com 99,99% do capital tanto a DM9 DDB PRODUÇÕES quanto a OMNI ESTÚDIO. Afirma que esta mesma informação está registrada na ficha 44 da DIPJ/2003 (fls. 386). Sustenta, ainda, que não procede a alegação constante na decisão recorrida de que o Laudo de Avaliação não permite diferenciar o valor da DM9 DDB PUBLICIDADE, pois o ANEXO I (Demonstração de Resultados Projetados) segrega perfeitamente as três sociedades, estabelecendo resultado projetado de R\$ 113.511.000,00 de lucro para a DM9 DDB PUBLICIDADE, R\$ 96.971.000,00 para a DM9 DDB PRODUÇÕES e R\$ 34.150.000,00 para a OMNI ESTÚDIO.

Considerada a descrição contida no Termo de Verificação Fiscal, a acusação que pesa sobre a contribuinte é a de que, por não ter comprovado o fundamento econômico que deu origem ao ágio, a despesa lançada deve ser considerada indedutível, vez que, em conformidade com o art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), as contrapartidas da amortização do ágio não são computadas na determinação do lucro real.

Assim, ainda que outras investigações pudessem ter sido efetuadas com o intuito de reunir aos autos elementos capazes de conduzir à conclusão de que o ágio apropriado pela Recorrente não poderia ser deduzido, no caso vertente a discussão centra-se, única e exclusivamente, na acusação de que não restou comprovado o fundamento econômico que serviu de suporte para o registro do ágio.

Cabe destacar, também, que, pelo que se depreende dos documentos colacionados ao processo, no curso da ação fiscal a contribuinte não apresentou à autoridade responsável pelo procedimento os esclarecimentos e os documentos na forma como fez por ocasião da interposição de sua peça impugnatória, o que, neste particular, justificou a lavratura do auto de infração.

De acordo com a documentação juntada pela Recorrente por ocasião da interposição da peça impugnatória, a empresa MARNAM DO BRASIL LTDA., foi constituída, como já relatado, em 03 de setembro de 2001, com capital social de R\$ 200,00, e tinha como sócios o Sr. WAGNER MARTINS SUDÁRIO e a Sra. SILVÂNIA SERRA DE MELO (fls. 212/215).

Em 28 de dezembro de 2001, foi promovida alteração do contrato social da MARNAM DO BRASIL LTDA. por meio da qual os sócios WAGNER MARTINS SUDÁRIO e SILVÂNIA SERRA DE MELO retiraram-se da sociedade (fls. 216/221). As quotas da referida sociedade foram transferidas para a DM9 HOLDINGS, INC. e para o Sr. VALTER EDUARDO CALAMITA. O capital social, que era de R\$ 200,00, passou, em virtude de aumento de capital subscrito e integralizado pela DM9 HOLDINGS, para R\$ 139.922.200,00. Referido aumento de capital foi efetuado mediante a conferência da totalidade das quotas que a DM9 HOLDINGS detinha na DM9 DDB PUBLICIDADE (a Recorrente).

Em 06 de fevereiro de 2002, por meio de uma segunda alteração contratual, os novos sócios da MARNAM DO BRASIL (DM9 HOLDINGS e VALTER EDUARDO CALAMITA), alegando equívoco, decidiram retificar o aumento de capital anteriormente

promovido de R\$ 139.922.000,00 para R\$ 154.325.000,00 (fls. 223/227). Conforme item 7 do referido instrumento de alteração contratual, o valor de R\$ 154.325.000,00 foi apurado por meio de LAUDO que tomou por base o balanço contábil da Recorrente.

Em 28 de março de 2002, por meio de nova alteração contratual da MARNAM DO BRASIL, o Sr. VALTER EDUARDO CALAMITA transferiu sua única quota para a DM9 HOLDINGS, sendo na ocasião aprovado o PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE MOTIVOS DE INCORPORAÇÃO entre a MARNAM DO BRASIL, como INCORPORADA, e a Recorrente, como INCORPORADORA (fls. 228/231).

Note-se, portanto, que, salvo melhor juízo, a “aquisição” da empresa MARNAM DO BRASIL LTDA. se deu por meio de pagamento aos seus antigos sócios (WAGNER MARTINS SUDÁRIO e SILVÂNIA SERRA DE MELO) do valor correspondente a suas quotas, qual seja, R\$ 200,00, conforme expressamente descrito nos itens 2 e 4 do documento de fls. 216/221. Passo seguinte, uma das adquirentes, a DM9 HOLDINGS, decidiu aumentar o capital social da MARNAM com a totalidade das quotas que ela detinha na ora Recorrente.

A discussão, portanto, acerca do “custo de aquisição” passível de desdobramento nos termos das disposições do art. 385 do RIR/99, deveria ter sido o foco a ser perseguido pela Fiscalização, pois, como esclarecido pela própria contribuinte, a aquisição do capital da Recorrente pelo Grupo Omincom se deu no ano de 1998, e, como demonstrado, a aquisição da MARNAM DO BRASIL foi efetuada por meio do pagamento do valor correspondente às quotas pertencentes aos seus antigos sócios (WAGNER MARTINS SUDÁRIO e SILVÂNIA SERRA DE MELO), qual seja, R\$ 200,00.

Contudo, a ação fiscal não foi direcionada nesse sentido, mas, sim, no de questionar o documento que serviu de suporte para a avaliação das quotas da Recorrente que foram utilizadas pela DM9 HOLDINGS no aumento de capital feito na MARNAM DO BRASIL.

Às fls. 239/299, identifica-se o documento denominado RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA, que, pelo que se pode depreender, representa o documento que não foi apresentado no curso da Fiscalização, justificando, assim, a autuação.

Do referido documento, cabe destacar os seguintes aspectos:

a) existe indicação de que foi emitido pela empresa PADRÃO CONSULTORIA S/C LTDA., porém, não contém uma única assinatura;

b) o documento é dirigido à empresa ERNST & YOUNG;

c) nos exatos termos ali consignados, o “*relatório apresenta o resultado da avaliação econômico-financeira de 100% do negócio do Grupo DM9 DDB*”, que é composto pelas empresas DM9 DDB PUBLICIDADE LTDA., DM9 DDB PRODUÇÕES LTDA. e OMNI ESTÚDIO LTDA.;

d) o objetivo do trabalho foi o de estimar o “*JUSTO VALOR de 100% do negócio do Grupo DM9 DDB, considerando aspectos tangíveis e intangíveis que suportem a tomada de decisão de sua diretoria*”, isto é, além de objetivar apresentar uma estimativa do JUSTO VALOR do GRUPO DM9, não existe qualquer indicação de que referido “relatório”

objetivava mensurar a rentabilidade futura da Recorrente para fins de desdobramento do “custo” do aumento de capital promovido na empresa MARNAM DO BRASIL;

e) o próprio documento assinala que a “*avaliação foi elaborada com a finalidade específica definida no objetivo do trabalho e o uso para outra finalidade, para data-base diferente da especificada ou extração parcial de dados sem o texto completo, não apresenta confiabilidade.*”;

f) como não poderia ser diferente, sendo o Relatório relativo ao GRUPO DM9 DDB, os dados que serviram de suporte para o estudo ali realizado (fontes de receita; número de funcionários; carteira de clientes; resultados auferidos; etc.) dizem respeito ao conjunto de empresas, e não à Recorrente, isoladamente;

g) diante da significativa relação existente entre os serviços prestados pelas empresas que integram o GRUPO DM9 DDB (OMNI e DM9 DDB PRODUÇÕES: serviços técnicos de produção, matérias e filmes publicitários; e DM9 DDB PUBLICIDADE: veiculação), uma avaliação conjunta do Grupo possivelmente produzirá resultado absolutamente distinto caso citada avaliação fosse efetuada para cada uma das empresas, isoladamente;

h) como expressamente consignado no Relatório, o montante utilizado pela DM9 HOLDINGS como representativo das quotas da autuada (R\$ 154.325.000,00) refere-se ao “valor de de 100% do negócio do Grupo DM9 DDB”.

Penso, pois, que ainda que se desconsidere as circunstâncias em que o valor representativo do aumento de capital promovido pela DM9 HOLDINGS na MARNAM DO BRASIL foi considerado “custo de aquisição” para fins do disposto no art. 385 do RIR/99, procedimento com o qual não concordo, efetivamente o documento de fls. 239/299 não se presta para atender a exigência estabelecida no parágrafo terceiro do dispositivo em referência, que determina que o registro de ágio deve ser baseado em demonstração.

Com a devida permissão, ainda que seja possível extrair das denominadas DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PROJETADOS o lucro esperado para cada uma das empresas integrantes do GRUPO, o resultado consignado no documento apresentado pela Recorrente decorre, como já dito, da avaliação conjunta dos dados referentes às três empresas, revelando-se, assim, inservível para o fim pretendido pela autuada.

Com relação às DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PROJETADOS, chama atenção o fato de que, para os anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, os resultados esperados sejam absolutamente idênticos. Ademais, os resultados esperados ali registrados (R\$ 113.511.000,00 para a Recorrente; R\$ 106.871.000,00 para PRODUÇÕES, e não R\$ 96.971.000,00 como assinalado na peça recursal; e R\$ 33.950.000,00 para a OMNI), além de, como já dito, derivarem de uma avaliação conjunta das empresas, não autoriza o registro de R\$ 154.325.000,00 como valor representativo das quotas da Recorrente.

Irrelevante, a meu ver, o fato de a Recorrente controlar, à época da ocorrência dos fatos, 99,99% do capital tanto da DM9 DDB PRODUÇÕES quanto da OMNI ESTÚDIO, pois, embora os lucros eventualmente auferidos pelas controladas sejam refletidos, via equivalência patrimonial, no patrimônio da controladora, eles não serão nela tributados, eis que já objeto de tributação nas investidas. Nessa circunstância, a amortização antecipada do ágio

deixa de vir acompanhada da tributação incidente sobre os resultados positivos esperados, eliminando-se, assim, a neutralidade fiscal.

Por fim, destaco que, no que diz respeito à CSLL, inexistia previsão legal para proceder-se à amortização de ágio na respectiva base de cálculo, eis que, nos exatos termos do disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99, abaixo reproduzido, tal faculdade refere-se à apuração do lucro real. Assim, ainda que se admitisse, no presente caso, a amortização pretendida pela fiscalizada, ela só seria possível na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

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

...

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

...

Sou, pois, pela manutenção da glosa promovida pela Fiscalização.

PROVISÃO PARA PROTEÇÃO DO VALOR ECONÔMICO DO INVESTIMENTO

Esclarece a Recorrente que a provisão em questão foi constituída em razão do ágio contabilizado, a partir da incorporação da empresa MARNAM DO BRASIL LTDA., em atendimento à determinação da Instrução CVM 319/99. Diz que, tratando-se referida provisão de uma despesa indedutível, no momento de sua constituição já foi ela adicionada (o que não teria sido questionado pela Fiscalização ou pela decisão recorrida), de modo que no momento de sua reversão proporcional à amortização do ágio não há outro tratamento a ser dado que não a exclusão, sob pena de se afetar indevidamente o resultado tributável, anulando-se a dedução do ágio amortizado.

O raciocínio declinado pela Recorrente está correto. Se, de fato, no momento da sua constituição, a provisão teve como contrapartida conta de resultado e foi devidamente adicionada ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não há de se falar em tributação por ocasião da reversão.

A questão, portanto, cinge-se à demonstração de que, no momento da constituição da provisão, a despesa correspondente foi devidamente adicionada, sendo irrelevante para o seu enfrentamento o fato de a Fiscalização ou a decisão recorrida não ter apreciado tal aspecto.

Compulsando os autos, não identifiquei comprovação do alegado pela Recorrente, isto é, não localizo documento contábil ou extracontábil confirmando que, no momento da sua constituição, a provisão, por ser indedutível, foi devidamente adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Adite-se que a decisão recorrida, de fato, como alega a Recorrente, não traz questionamento acerca da comprovação da adição da provisão por ocasião da sua constituição, mas, por outro lado, consigna argumento ainda mais grave, que não foi contraditado pela peça recursal, qual seja, a de que a receita objeto de reversão sequer foi considerada no lucro líquido, não havendo, assim, de se falar em exclusão.

Cumpre destacar que, por ocasião do julgamento, representante da Recorrente, devidamente habilitado, prestou esclarecimentos e apresentou documentos no sentido de demonstrar que o montante correspondente à provisão em questão integrava o total do ágio objeto de amortização, isto é, do valor de R\$ 10.380.189,52 relativo ao ágio, R\$ 3.529.264,49 foram apropriados contabilmente como despesa não operacional, e R\$ 6.850.925,08 extracontabilmente, representando este último valor da provisão questionada pela Fiscalização.

A argumentação em referência, em que pese o momento impróprio de sua apresentação, não traduz efeito de qualquer natureza na apreciação aqui esposada, eis que, de fato, o valor corresponde ao ágio, em razão dos motivos antes expostos, sua indedutibilidade deve ser mantida.

Sou, assim, pela manutenção da glosa.

ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA LANÇADA

Sustenta a Recorrente que não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício.

No que diz respeito a tal questão, em que pese a existência manifestações em sentido diverso, mantenho o entendimento de que a expressão “...débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” assinalada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, não dá respaldo para que, com base no parágrafo 3º do mesmo artigo, possa ser cobrado juros SELIC sobre a multa de ofício.

Diante de tais circunstâncias, inclino-me no sentido de acolher os argumentos trazidos pela ilustre Conselheira Sandra Maria Farone no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003.

Ali restou ementado, *verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Os fundamentos de tal entendimento encontram-se a seguir reproduzidos.

[...]

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não

dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

Lei 8.383/91

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Lei 8.981/95

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

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

Lei 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

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

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

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do

trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

[...]

Nessa mesma linha, os acórdãos abaixo indicados:

ACÓRDÃO nº 107-09.344, julgado em 16/04/2008:

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO nº 101-96.448, julgado em 09/11/2007:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido após 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO unicamente para determinar que na execução da presente decisão sejam cobrados juros de mora de 1% sobre a multa de ofício lançada.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do Ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência quanto ao entendimento acerca da incidência dos juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada.

Para o Relator, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês. Não foi essa, contudo, a conclusão a que chegou esta Turma Ordinária.

Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvertida.

Confrontemos, pois, a legislação com o fato concreto.

Trata-se de multa por lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos em 2005.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se, a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

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

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº

9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora com base na taxa SELIC.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas – Redator Designado