



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720128/2017-24
ACÓRDÃO	1402-007.449 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TELEFONICA BRASIL S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

ÁGIO INTERNO. OPERAÇÕES ENTRE PARTES PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

O simples emprego de companhias *holdings* em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas *empresas veículo*, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações.

A alocação de recursos e investimentos em empresa controlada não operacional, principalmente quando procedida por grupos estrangeiros que almejam participar do mercado brasileiro, é manobra não só lícita, como também justificável e costumeira, dentro da dinâmica de um mercado globalizado.

Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento como despesa dedutível, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

A reorganização empresarial, procedida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mesmo envolvendo incorporação de *empresas veículo* e a chamada incorporação reversa, desde que não tenha como resultado o aparecimento de novo ágio, não constitui economia de tributos por meio ilícito ou abuso.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, i.i) negar provimento ao recurso voluntário em relação à amortização de ágio referente aos lançamentos de IRPJ, mantida a autuação, vencidos os Conselheiros Paula Santos de Abreu e Ricardo Piza Di Giovanni que a cancelavam. Na forma normatizada pela Nota Técnica nº 576/2024/MF, neste tópico votaram oito Conselheiros, a saber a) o Relator original e ex-Conselheiro, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, que teve seu voto lido pelo Redator “ad hoc” Alexandre Iabrudi Catunda, que não participou dos debates e não votou, limitando-se a ler o voto do Relator; b) os ex-Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Murillo Lo Visco e Paula Santos de Abreu, que já declinaram seus votos na sessão de março de 2020; c) Os Conselheiros Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (presidente); i.ii) dar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de CSLL, cancelada a autuação, vencidos os Conselheiros Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone que a mantinham. Neste item “i.ii” votaram seis Conselheiros, a saber, a) o Relator original e ex-Conselheiro, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, que teve seu voto lido pelo Redator “ad hoc” Alexandre Iabrudi Catunda, que não participou dos debates e não votou, limitando-se a ler o voto do Relator; b) os atuais componentes do Colegiado, Conselheiros Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (presidente); ii) por unanimidade de votos, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário em relação ao questionamento sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício e aplicação da taxa SELIC sobre os mesmos, Inteligência das Súmulas CARF nºs 4 e 108; ii.ii) negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida no sentido de afastar a qualificação da multa aplicada, reduzindo seu percentual de 150% para 75% e respectivos valores. Neste item “ii” votaram seis Conselheiros, a saber, a) o Relator original e ex-Conselheiro, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, que teve seu voto lido pelo Redator “ad hoc” Alexandre Iabrudi Catunda, que não participou dos debates e não votou, limitando-se a ler o voto do Relator; b) os atuais componentes do Colegiado, Conselheiros Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (presidente).

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Murillo Lo Visco e Paula Santos de Abreu.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que manteve parcialmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte, reduzindo a multa qualificada de 150% para 75%.

A infração constante no Auto de Infração é relativa a glosa de ágio gerado internamente e amortizado no ano-calendário de 2012, por meio de aquisição de participação societária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e com controle comum. (A fiscalização informa que anteriormente foi lavrado auto de infração formalizado sob o Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 16561.720225/2016-36, no qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e reflexos relativos ao ano-calendário de 2011.)

Ou seja, a autuação é pautada na natureza intra-grupo do ágio gerado na operação de incorporação de ações, na ausência de sacrifício financeiro e a não sustentação na Contabilidade (CPC 15) do chamado ágio oriundo de transações entre partes relacionadas.

A fiscalização relata no TVF que o surgimento do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura é oriundo da operação de incorporação de ações da Vivo Participações S/A, CNPJ nº 02.558.074/0001-73, pela então Telesp (hoje Telefônica Brasil S/A) ocorrida em 27/04/2011. Devido a tal motivo, entende ser indedutível os encargos de amortização do ágio, tributariamente aproveitados a partir da extinção da Vivo Participações S/A em face de sua incorporação pela Telefônica Brasil S/A em 03/10/2011, os quais teriam reduzido ilegalmente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deste sujeito passivo.

Ou seja, relata que após uma série de operações societárias, as quais o sujeito passivo chamou de “etapas preparatórias” para a operação de incorporação de ações da Vivo Participações S.A. pelo Recorrente, a configuração societária que antecede a incorporação de ações ocorrida em 27/04/2011 demonstra que ambas as empresas envolvidas na operação estavam sob um controle comum, dentro de uma complexa cadeia de controle encabeçada pela empresa espanhola Telefónica S.A. (Telefônica Espanha).

Para facilitar o entendimento dos meus pares, segue breve resumo das operações societárias:

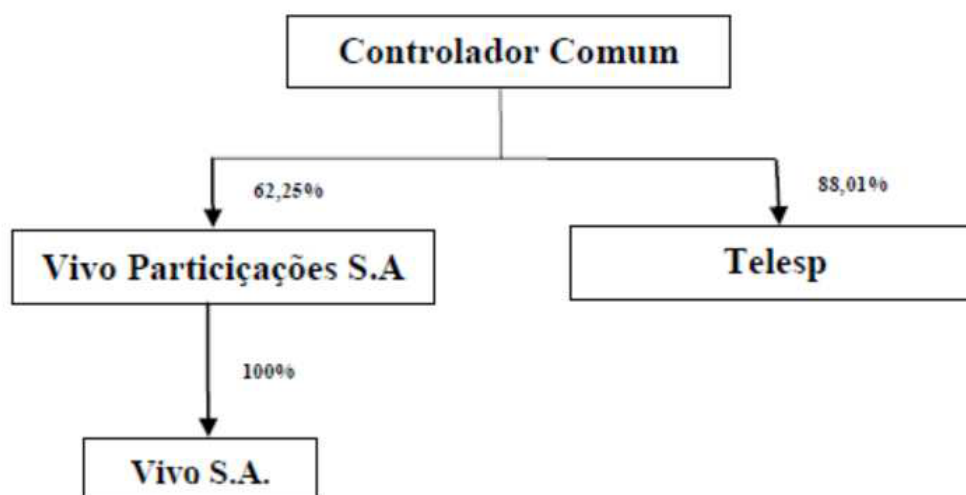
- Antes de 27/04/2011 – em conjunto com acionistas minoritários, o grupo TELEFONICA detinha o controle das empresas TELECOMUNICAÇÕES DE SÃO PAULO S/A – TELESP (antiga denominação da ora recorrente) e VIVO PARTICIPAÇÕES S/A (doravante denominada apenas de VIVO PAR), a qual, por sua vez, controlava a empresa operacional VIVO S.A.

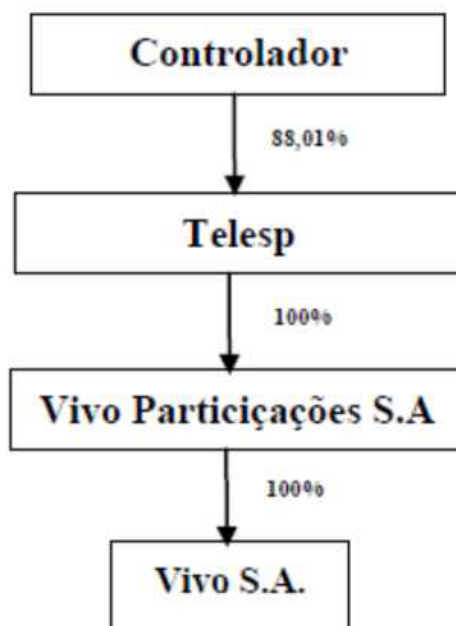
- Em 27/04/2011 – nessa data, sob a justificativa dos controladores de ambas as empresas de unificar a sua base acionária, assim consolidar as suas operações de telefonia fixa e móvel, a TELESP incorpora as ações da VIVO PAR por R\$ 31.222.629.890,89 com base no seu valor de mercado apurado em sua rentabilidade futura. Em face de tal operação a VIVO PAR se torna subsidiária integral da TELESP, os acionistas minoritários da VIVO PAR passam a ser acionistas da TELESP, e a TELESP passa a registrar um ágio de rentabilidade futura com relação a VIVO PAR no valor de R\$ 22.211.356.862,10.

- Em seguida, em 03/10/2011 – a TELESP incorpora a VIVO PAR, absorve o ágio de R\$ 22 bilhões e passa a amortizá-lo e deduzí-lo fiscalmente.

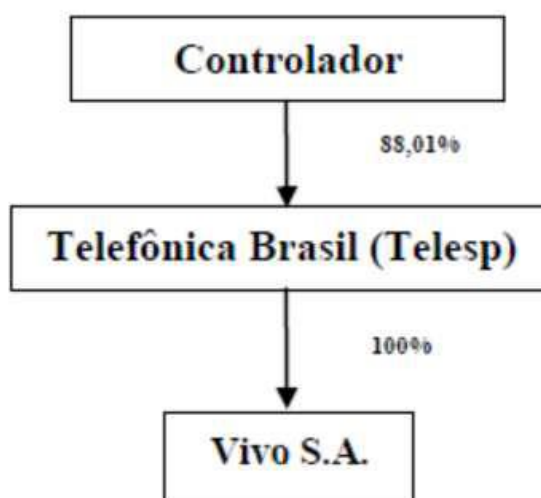
Vejamos as operações societárias nos quadros a seguir:

SITUAÇÃO INICIAL: EMPRESAS SOB CONTROLE COMUM



1ª ETAPA: INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DA VIVO PARTICIPAÇÕES

Em 27/04/2011 o sujeito passivo incorporou as ações da Vivo Participações S.A., tornando-se esta sua subsidiária integral. Em decorrência dessa operação societária, o sujeito passivo contabilizou um ágio no montante de R\$ 22.211.356.891.

2ª ETAPA: INCORPORAÇÃO DE DA VIVO PARTICIPAÇÕES

Em 03/10/2011, o sujeito passivo incorporou a sua então subsidiária integral Vivo Participações S.A., a partir de quando passou a amortizar o ágio interno surgido na operação anterior de incorporação de ações.

De resto, adoto o relatório da DRJ para descrever os fatos e matérias de direito envolvidas nos autos:

No TVF, fls. 2655

Alguns trechos do TVF resumem bem esse posicionamento.

Natureza intragrupo

Conclui-se, portanto, que à época da aprovação da proposta de reestruturação societária em 27/12/2010, assim como no momento da concretização da operação de incorporação de ações da Vivo Participações S.A. pelo sujeito passivo, em 27/04/2011, a Telefônica S.A. detinha o controle direto e indireto de ambas as empresas, possuindo participação societária de aproximadamente 62% do capital da Vivo Participações S.A. e de 88% do capital do sujeito passivo, quando adotava a denominação social Telecomunicações de São Paulo S.A. – Telesp, de modo a caracterizar o ágio reconhecido contabilmente quando da operação de incorporação de ações como surgido internamente. Inquestionável, portanto, que o ágio surgido na operação possui natureza intragrupo.

[...]

A extensão da participação de não controladores em cada entidade da combinação, antes ou depois da combinação de negócios, não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum. (...)”

Ausência de pagamento

Conforme esclarece o sujeito passivo na planilha “Aba 4” do aludido arquivo em formato Excel, o reconhecimento contábil da operação de incorporação de ações ocorrida em 27/04/2011 foi feito mediante os seguintes lançamentos contábeis:

[...]

A partir desses lançamentos contábeis é possível concluir que não houve qualquer sacrifício financeiro (pagamento), e nem mesmo econômico - como veremos adiante -, no evento societário que originou o ágio acima destacado, e seu surgimento nos livros contábeis somente ocorreu em face do sujeito passivo ter incorporado as ações da Vivo Participações S/A pelo seu valor subjetivamente avaliado, a partir de premissas fornecidas pela administração da própria empresa avaliada, segundo algum critério que teria aferido seu potencial de lucratividade futura, numa operação “não caixa” que não envolveu qualquer desembolso entre as empresas transacionadas, submetidas a um mesmo controlador comum, que também será melhor detalhado adiante.

[...]

Ora, o sujeito passivo não incorreu em nenhum sacrifício financeiro ou econômico que justificasse o reconhecimento de um ativo representando os lucros futuros do investimento adquirido - ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura -, de modo que caberia ao sujeito passivo tão somente reconhecer os lucros da investida pelo método da equivalência patrimonial, sem reconhecer o ágio em seu ativo intangível e muito menos registrar despesas de amortização desse ativo, posto que inexistentes.

[...]

Inaceitável, portanto, sob todos os ângulos analisados, o ágio interno surgido de uma combinação de negócios envolvendo empresas submetidas a vínculos de controle, sem o devido sacrifício econômico que o legitime, em face da possibilidade de abusos e distorções tendentes a gerar artificialmente vultosos ágios e majorar a base de cálculo do JCP, com potencial de gerar expressivos danos ao Erário. Afinal, se não existe ônus, mas somente bônus, o limite para a geração de economia tributária ilegítima pela superestimação artificial dos patrimônios é a própria consciência e o risco de sofrer sanções de natureza tributária e penal.

Não por outro motivo, se percorrermos outros dispositivos regulamentares que tratam da dedutibilidade da despesa de amortização, encontraremos como um dos pressupostos fundamentais para o aproveitamento fiscal da aludida despesa a existência de um custo de aquisição que fundamente o ágio reconhecido contabilmente.

Com efeito, o caput artigo 324 do RIR/99, abaixo transcrito, preceitua que poderá ser computada como despesa a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, de modo que se o capital aplicado no ágio interno foi zero, não há que se falar em recuperação de capital. Analogamente, o § 1º do mesmo artigo estabelece que o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas e, não havendo custo de aquisição do ágio interno, conclui-se que todas as despesas de amortização do ágio interno ultrapassam o custo inexistente e por isso devem ser glosadas.

Com efeito, o caput artigo 324 do RIR/99, abaixo transcrito, preceitua que poderá ser computada como despesa a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, de modo que se o capital aplicado no ágio interno foi zero, não há que se falar em recuperação de capital. Analogamente, o § 1º do mesmo artigo estabelece que o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas e, não havendo custo de aquisição do ágio interno, conclui-se que todas as despesas de amortização do ágio interno ultrapassam o custo inexistente e por isso devem ser glosadas.

Multa qualificada. TVF, fls. 2655

De acordo com o TVF, o reconhecimento do ágio oriundo de transações entre partes relacionadas, com vínculos de controle, é um procedimento que não encontra sustentação na Ciência da Contabilidade e é condenado pela doutrina contábil-tributária e pela jurisprudência administrativa, a saber:

a) O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 15 (item 2c), ao dispor sobre o método de aquisição na contabilização de combinações de negócios, afasta explicitamente de seu alcance aquelas que envolvem empresas sob controle comum;

b) O Apêndice B do CPC 15 (itens B1 e B4) enfatiza que a contabilização pelo método de aquisição não se aplica a combinações de negócios em que as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, de forma não transitória, antes e depois das operações societárias;

c) O Pronunciamento Técnico CPC 04 (item 48) dispõe peremptoriamente que o ágio gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo;

d) A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.110/2007 (item 120) estabelecia que o reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais, devendo ser baixado;

e) A Resolução CFC nº 1.292/2010 (item 125), que revogou a Resolução CFC nº 1.110/2007, manteve o mesmo entendimento da norma anterior;

f) Os renomados professores Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Junior lecionam, em sua obra A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade que, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico, não sendo permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente;

g) A Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício- Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, manifestou-se contrariamente à geração artificial de ágio interno em operações de reestruturação societária, especialmente incorporação de ações a valor de mercado de sociedade pertencente ao mesmo grupo econômico, definindo este tipo de transação como “transação consigo mesmo” ou “transação dos acionistas com eles próprios”;

h) O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2013, embora posterior à conduta ora em apreço, ratifica o entendimento anteriormente exarado, disciplinando que o ágio interno é vedado pelas normas internacionais de contabilidade e simplesmente inexistente.

De acordo com a fiscalização, o registro do ágio interno e sem sacrifício econômico/financeiro gerado entre partes dependentes, bem como as despesas de amortização dele derivadas, por serem inexistentes, nunca foram aceitos contabilmente, societariamente e pelas regras tributárias. Vale lembrar que o

custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º).

A fiscalização afirma que fica evidente que a conduta dos atores envolvidos configurou ação deliberada - não casual nem necessária - visando exclusivamente a obtenção de vantagens fiscais ilegais. Portanto, ação dolosa, visto que não se pode alegar que não tivessem consciência de que concorriam para a prática de ilícito. Se "Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece", conforme preceitua o artigo 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, não há qualquer razão para se conceder tal licença em se tratando de grupos econômicos do porte do envolvido na operação em tela, este, ademais, assessorado por Machado, Meyer, Sendaz e Opice Advogados, renomado escritório brasileiro de advocacia.

A fiscalização também afirma que, apesar dos lançamentos mencionados não terem gerado efeito tributário, é possível observar que a empresa já tinha conhecimento, desde abril de 2011, quando da incorporação das ações da Vivo Participações S.A., de que cerca de 70% do ágio gerado naquela operação era composto por "licença", "marca", "carteira de clientes" e "contingências", ou seja, tinha natureza de intangíveis e fundo de comércio, que têm sua amortização fiscal expressamente vedada pela norma de regência, art. 385, §2º, III, e art. 386, II.

Ao final, conclui que a fiscalizada agiu com intuito fraudulento ao reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL através de despesas inexistentes oriundas de um ágio inexistente (interno e sem sacrifício econômico/financeiro), justificando-se, assim, plenamente a aplicação da multa qualificada.

Na sequência, a Recorrente ofereceu impugnação com os seguintes argumentos:

A impugnante defende que todo o raciocínio da Fiscalização está ancorado em uma análise equivocada e incompleta de dispositivos esparsos da regulamentação contábil, para tentar desconsiderar o resultado de uma operação de incorporação de ações realizada com efetiva substância econômica e o envolvimento de terceiros não relacionados.

No lugar de examinar a essência da operação, a Autoridade Fiscal apegou-se à interpretação equivocada de alguns dispositivos contábeis, com alegações genéricas de que os valores atribuídos às ações em transações entre entidades sob controle comum seriam "inflados" ou "superavaliados", com o objetivo de maximizar benefícios tributários.

Em nenhum momento a Autoridade Fiscal examinou se o valor justo atribuído às ações da Vivo Par no momento da incorporação de ações era razoável ou tinha vícios que pudessem ser questionados.

Pelo contrário, o que se viu no TVF foi um apego à interpretação incorreta de normas contábeis para tentar, de forma reiterada, insinuar que as operações teriam sido realizadas por valores que não condiziam com a realidade de mercado.

Defende também que a Fiscalização sequer leva em consideração que a operação de incorporação de ações envolvia duas companhias com as seguintes características:

Companhias Abertas: as empresas tinham ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (“BOVESPA”) e American Depositary Receipts (“ADRs”) negociados na Bolsa de Valores de Nova York (“Bolsa de NY”);

Reguladores de Mercado: as companhias eram reguladas e fiscalizadas pela Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e pela Securities Exchange Commissions (“SEC”), órgãos que possuem competência de rever e contestar as suas demonstrações financeiras;

Balanços Auditados: as empresas tinham balanços patrimoniais auditados por empresas independentes e renomadas de auditoria;

Regulação de Segmento: as empresas desempenhavam atividades reguladas e fiscalizadas pela Agência Nacional de Telecomunicações (“ANATEL”), que aprovou a operação de incorporação de ações e todos os demais passos relativos à integração das atividades de telefonia fixa e móvel;

Publicidade das Informações: as companhias publicaram todas as suas informações financeiras e fatos relevantes ao mercado, estando sujeitas ao escrutínio diário de analistas de mercado, instituições financeiras, credores e concorrentes.

Além disso, a operação de incorporação de ações envolveu a criação de comitês independentes por cada uma das companhias envolvidas, assessorados pelo Banco Santander (Brasil) S.A. (“Banco Santander”) e pela Signatura Lazard Assessoria Financeira Ltda. (“Signatura Lazard”). Todos os passos foram acompanhados por assessores legais e contábeis de ambas as empresas, que atestaram a legitimidade das operações.

A impugnante procurou demonstrar que: (a) a contabilização do ágio conforme as novas regras contábeis (normas utilizadas pela Autoridade Fiscal como fundamento para a glosa das despesas de amortização do ágio) não é relevante para fins tributários na vigência do Regime Tributário de Transição (“RTT”); e (b) a melhor prática contábil impunha a aplicação do Método de Aquisição para contabilizar as operações realizadas pela Requerente, mesmo que sob controle comum, uma vez que tinham substância econômica e era possível determinar o valor justo da entidade adquirida (arm’s lenght) e que a correta contabilização do ágio foi confirmada em parecer elaborado pelo Professor Alexandro Broedel (doc. nº 5).

Destaca que os seguintes pontos não foram questionados pelos Autos de Infração, constituindo-se, portanto, como fatos incontroversos neste processo administrativo:

A inexistência de vícios de vontade na estrutura de aquisição: (a) a estrutura não possui vícios de vontade, existindo razões econômicas e negociais efetivas para a aquisição da Vivo Par através da operação de incorporação de ações; e (b) nenhum ato ou fato jurídico deve ser questionado ou desconsiderado; e

O fundamento econômico do ágio e o laudo de avaliação: a Autoridade Fiscal não questionou o fundamento econômico do ágio, bem como as premissas e a metodologia adotadas no laudo de avaliação, tendo feito apenas uma menção a este ponto para tentar qualificar a multa de ofício, mas sem desqualificar a opção feita pelo contribuinte de justificar o ágio em discussão com base na expectativa de lucratividade futura da Vivo Par.

Defende que é com base nesse contexto que a transação deve ser examinada: trata-se de efetiva incorporação de ações de duas companhias abertas, realizada em condições comutativas, motivada por verdadeira e inquestionada razão empresarial, com ampla fiscalização dos órgãos reguladores e do mercado, sem nenhum questionamento sobre as formas jurídicas adotadas ou sobre a fundamentação econômica do ágio pago na aquisição.

Acrescenta que não faz sentido a afirmação de que o acionista controlador tem plena liberdade na atribuição dos valores relativos das empresas envolvidas e que “o limite para a geração de economia tributária ilegítima pela superestimação artificial dos patrimônios é a própria consciência e o risco de sofrer sanções de natureza tributária e penal”.

Afirma que ao tempo da operação, a Recorrente possuía cerca de 12% do seu capital detido por acionistas minoritários, enquanto a Vivo Par possuía cerca de 38% do seu capital detido por acionistas minoritários. Isso quer dizer que, quanto maior fosse o valor econômico da Vivo Par (sociedade que teve as ações incorporadas), maior seria a diluição do Grupo Telefônica (menor seria a participação dos acionistas do Grupo Telefônica).

Assim, não existia esse incentivo para que o valor econômico da empresa que teve suas ações incorporadas fosse artificialmente majorado. Pelo contrário, se houvesse algum incentivo, o incentivo seria de reduzir o valor da Vivo Par, para aumentar a participação final dos acionistas da Requerente após a incorporação de ações.

Acrescenta que a eventual superestimação do patrimônio coloca em risco a credibilidade do acionista controlador perante o mercado, órgãos reguladores e acionistas não controladores. Além disso, gera enorme incerteza na transação e riscos elevadíssimos de questionamento judicial ou administrativo. Não por acaso que a Requerente observou todos os requisitos previstos na legislação societária e conferiu liberdade para que os Comitês Independentes contratassem assessores

financeiros e validassem o valor justo atribuído às ações da Telefônica Brasil e da Vivo Par, bem como a relação de troca acordada para a operação.

Compara o Método de Custo com o Método de Aquisição, citando procedimentos adotados por empresas de auditoria e parecer do Prof. Nelson Carvalho.

A impugnante fez o seguinte resumo dos motivos do lançamento:

Em seu Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), a Autoridade Fiscal relaciona 3 motivos pelos quais a operação de incorporação de ações da Vivo Par deveria ter sido realizada pelo seu valor contábil, sem o reconhecimento do ágio como ativo da Requerente:

1 Motivo nº 1 | Normas contábeis: as regras contábeis supostamente obrigam que as operações entre entidades sob controle comum sejam realizadas pelo seu valor contábil e/ou vedam o reconhecimento do chamado "ágio interno";

1 Motivo nº 2 | Ausência de independência das partes impede a fixação de um valor justo: (a) a vedação ao reconhecimento do ágio entre partes sob controle comum decorre da inexistência de parâmetros confiáveis sobre o "valor justo" que será tomado como referência para o reconhecimento do ágio; (b) a existência ou não de minoritários não muda a conclusão quanto à independência das partes na fixação do valor justo, uma vez que os minoritários estão preocupados apenas com a relação de troca ou relação de substituição das ações; e (c) as proteções legais aos minoritários trazidas pela Lei nº 6.404, de 15.12.1976 ("Lei das S.A.") e pelos normativos da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") não são suficientes para conferir um caráter arm's length à transação; e

1 Motivo nº 3 | Inexistência de sacrifício financeiro ou econômico: (a) a Requerente não incorreu em nenhum sacrifício financeiro ou econômico que justificasse o reconhecimento de um ativo representando os lucros futuros do investimento adquirido; e (b) sem sacrifício econômico ou financeiro, não existe "custo de aquisição" ou "aplicação de capital" e, conseqüentemente, não existe capital a ser recuperado através da amortização do ativo.

6. Em complementação a essa autuação, a Autoridade Fiscal entendeu que deveria ser aplicada a multa majorada de 150%, pelo fato de a Requerente ter supostamente agido de forma fraudulenta. A fraude seria decorrente dos seguintes fatos: (a) a Requerente ter deliberadamente reconhecido o ágio contabilmente, apesar da existência de regras claras que vedariam a sua contabilização; (b) todos os objetivos descritos no Protocolo de Incorporação de Ações poderiam ser alcançados se as ações tivessem sido incorporadas por seu valor patrimonial; (c) a companhia tinha conhecimento de que 70% do ágio da operação era composto por intangíveis e fundo de comércio, cuja amortização é supostamente vedada pela legislação fiscal.

A impugnante defendeu que a contabilização da operação de incorporação de ações pela Requerente foi efetuada em estrita observância à legislação e regulamentação vigentes, afirmando ser inquestionável que:

¶ A operação ocorreu na vigência do RTT (Regime Tributário de Transição):

Como a operação ocorreu na vigência do RTT: (a) não existe dúvida quanto à obrigatoriedade de a Requerente reconhecer e mensurar o ágio pago na aquisição de ações da Vivo Par; e (b) os métodos e critérios contábeis previstos na legislação superveniente (que integrou a contabilidade brasileira aos padrões internacionais) são irrelevantes para fins tributários.

A contabilização do ágio foi efetuada de forma correta: Mesmo sob o novo regime contábil (que é irrelevante para fins fiscais na vigência do RTT), a companhia estava obrigada a reconhecer o ágio em sua contabilidade na operação de incorporação de ações, uma vez que a transação tinha substância econômica e envolveu terceiros independentes.

A impugnante defendeu que a contabilização e registro do ágio estão corretos sob qualquer perspectiva que se examine, seja:

¶ Sob uma perspectiva formal, porque não existe regra específica que regule a matéria e porque a Autoridade Fiscal não possui competência para questionar a contabilização de um ativo de companhia aberta.

¶ Sob uma perspectiva material, porque os princípios contábeis e os precedentes do Colegiado da CVM determinam que operações com substância econômica e envolvimento de terceiros devem ser contabilizadas conforme o Método de Aquisição previsto no CPC 15.

A Requerente alegou que existem cinco argumentos principais de Direito que demonstram a improcedência dos Autos de Infração:

¶ Primeiro Argumento: para fins fiscais, na vigência do RTT, aplica-se o Regime Contábil Tradicional (métodos e critérios vigentes em 31.12.2007), que obriga o reconhecimento contábil do ágio em qualquer aquisição com o pagamento de preço superior ao de patrimônio líquido.

¶ Segundo Argumento: as aquisições efetuadas até 31.12.2014 estão sujeitas ao Regime Tradicional do Ágio (Lei 9.532/97), que não possui nenhuma restrição à amortização fiscal do ágio em transações entre partes relacionadas.

¶ Terceiro Argumento: a contabilização e amortização fiscal do ágio independem de o preço de aquisição ter sido liquidado em caixa, instrumentos patrimoniais ou outros ativos.

¶ Quarto Argumento: todos os requisitos previstos na legislação fiscal do ágio foram integralmente atendidos.

¶ Quinto Argumento: ainda que o Novo Regime Contábil fosse aplicado para fins fiscais, as normas contábeis obrigam o reconhecimento do ágio em transações com substância econômica e com o envolvimento de terceiros.

A impugnante alegou que todos os requisitos formais e substanciais exigidos pela legislação foram devidamente observados e que nos termos dos artigos 7.º e 8.º

da Lei 9.532/97, a dedutibilidade das despesas de amortização fiscal do ágio está condicionada

à observância exclusiva de quatro requisitos:

(i) Primeiro Requisito: Aquisição de participação societária com pagamento de ágio;

(ii) Segundo Requisito: Avaliação do investimento com base no Método de Equivalência Patrimonial ("MEP"), nos termos do Artigo 248 da Lei das S.A.;

(iii) Terceiro Requisito: Fundamentação do pagamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e

(iv) Quarto Requisito: Incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade que o ágio está contabilizado e a sociedade que o fundamenta.

Conclui que não restam dúvidas de que o registro e mensuração contábil do ágio foram adequados tanto no Regime Contábil Tradicional, quanto no Novo Regime Contábil, sem que exista qualquer fundamento para ajuste no valor do patrimônio líquido da Requerente. Essa demonstração já seria mais do que suficiente para integral cancelamento dos Autos de Infração.

A impugnante recorre contra a multa qualificada alegando em síntese que os Autos de Infração são lavrados para questionar apenas um ponto específico: a contabilização do ágio pela Requerente foi efetuada de forma adequada e que, em última medida, os Autos de Infração tratam de mera discussão sobre a interpretação de determinados normativos contábeis – e jamais de atos fraudulentos praticados pela Requerente.

Em sua defesa alega a inocorrência de fraude, discorre sobre erro de proibição e dúvida relevante, sobre o princípio da proporcionalidade e o artigo 142 do CTN, alega que eventual erro contábil e alocação indevida não permitem o agravamento da multa.

A impugnante também sustenta a impossibilidade da aplicação dos juros sobre a multa de ofício e protesta pela juntada posterior de documentos que se fizer necessária.

Ato contínuo, foi proferido v. acórdão pela DRJ, afastando a multa qualificada e mantendo a autuação de glosa de ágio, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios.

O registro de ágio somente é aceitável se realizado entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação.

ÁGIO. PARTES RELACIONADAS. MINORITÁRIOS.

Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A presença de sócios minoritários diversos não altera a natureza intragrupo do negócio entre controladora e controlada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas.

O "evidente intuito de fraude" encontra-se presente nas definições de sonegação, fraude e conluio.

Não há evidente intuito de fraudar quando a controvérsia diz respeito fundamentalmente a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou aplicação dos preceitos normativos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos da impugnação e acostando aos autos três Pareceres contábeis.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator *ad hoc*

Como redator *ad hoc*, nomeado pelo Presidente desta Turma, Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, sirvo-me da minuta de relatório e voto inserida pelo relator original, Conselheiro Leonardo Luís Pagano Gonçalves, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente refletem o meu.

Voto do Conselheiro Leonardo Luís Pagano Gonçalves

Do Recurso de Ofício:

O Recurso de Ofício trata sobre a redução da multa qualificada de 150% para 75%.

A fiscalização fundamentou a multa qualificada afirmando que a Recorrente tinha intuito doloso de reduzir a carga tributária e para isso o Auditor Fiscal se utilizou de interpretação da legislação e preceitos normativos relativos a ágio interno para majorar a pena.

O v. acórdão recorrido, por sua vez, adotou como premissa para se constatar a conduta dolosa do contribuinte a necessidade de se restar comprovado, em conjunto, dois elementos: 1 - a **vontade de se obter o resultado (redução tributária)** e 2 - a **intenção de enganar/ludibriar terceiro, no caso o fisco**.

Como o v. acórdão "a quo" entendeu que não restou devidamente comprovado na acusação o intuito doloso de ludibriar e prejudicar o fisco, ou seja, não vislumbrou que o elemento 2 (dois) se concretizou nos autos, decidiu afastar a multa qualificada. Vejamos a parte do voto vencedor que nos interessa em relação a esta matéria.

Na medida em se trata de recrudescimento na aplicação de uma sanção, surge a necessidade de se buscar, na conduta que se avalia, elemento subjetivo diferenciado que justifique tal "sobre-apenamento". A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. Portanto, é razoável supor que a qualificação da multa revista-se da natureza de excepcionalidade. Se da interpretação de tais hipóteses agravantes resulta uma situação reconhecidamente recorrente, ou seja, presente na maioria das situações em que se aplica a sanção, então a qualificação da multa perde a natureza de excepcionalidade, convertendo-se em regra. Ao se identificar

o dolo previsto na legislação fiscal como a mera vontade de se obter o resultado, ocorre exatamente essa ampliação, a qual inverte o entendimento quanto ao caráter excepcional da multa qualificada – metamorfoseando-a em regra.

Para que se evite tal inversão, exige-se uma interpretação mais restritiva de conduta dolosa, que pode ser obtida ao adicionar-lhe – ademais da vontade de se obter o resultado – o claro intuito de enganar/iludir, que vem necessariamente acompanhado da consciência da reprovabilidade da conduta, ou em outras palavras, o evidente intuito de fraude.

Sob esse conceito mais restrito, exigem-se elementos que comprovem não apenas que a ação do contribuinte estivesse direcionada à obtenção de um resultado específico (redução no pagamento de tributos), mas que, ademais, estivesse presente a intenção e consciência de se ludibriar e prejudicar terceiro interessado no evento (no caso, o fisco federal).

Assim, tendo por pressuposto que a conduta dolosa é devidamente caracterizada por esses dois elementos (vontade de se obter o resultado e intenção de enganar/ludibriar), constata-se que, no caso em tela, a consciência quanto à subsunção ao tipo legal não foi caracterizada pela autoridade lançadora. O contribuinte, por seu turno, insiste na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina.

Sendo assim, conforme trecho do v. acórdão "a quo" acima colacionado, tendo em vista que não restou comprovado nos autos o evidente intuito doloso de fraudar, entenderam os D. Julgadores da DRJ que a qualificação da multa foi fundamentada apenas na controversa jurídica, na interpretação divergente da legislação e aplicação de preceitos normativos, não se sustentando assim a majoração da pena. Vejamos a parte que nos interessa sobre que fundamentou a redução da multa.

Inegável que o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a ela. A existência da controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, suficiente para sustentar a existência de interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preenchem a "moldura legal" fixada pela norma. Os limites definidos pela lei nesse tipo de operação societária comportam espaço para interpretações divergentes.

Portanto, por entender que não há evidente intuito de fraudar quando a controvérsia diz respeito fundamentalmente a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou aplicação dos preceitos normativos, voto pela procedência da impugnação em relação à qualificação da multa de todas as infrações relativas a ágio, mantendo-a no percentual de 75%.

De fato, sigo o entendimento do v. acórdão recorrido, eis que também não verifiquei o intuito doloso da Recorrente de fraudar o fisco, eis que todas as operações societárias e registros contábeis foram entregues a fiscalização e demonstram exatamente todo o procedimento adotado pela Recorrente.

Apenas o intuito de reduzir a carga tributária, no meu entender, não é suficiente para qualificar a multa para 150%, sendo necessário restar demonstrado nos autos o intuito doloso de fraudar o fisco, enquadrando-se assim em uma das hipóteses previstas na legislação para majorar a multa.

Ademais, além de entender que os fatos utilizados pela fiscalização para qualificar a multa de ofício não são suficientes para demonstrar o intuito doloso de dissimular ou forçar a dedutibilidade da amortização do ágio; no presente caso, é possível admitir que a Recorrente tinha convicção de que estava agindo dentro dos limites da lei, eis que na época em que ocorreram as operações societárias não existia qualquer vedação expressa ao ágio interno, que só veio com a adição da Lei 12.973/2014, sendo, inclusive, que a jurisprudência do CARF aceitava como legítima a tese da contribuinte.

Neste sentido, como muito bem alegado pela Recorrente, não consta nos autos qualquer informação de que tenha ocorrido falsificação de documentos para se caracterizar a fraude ou simulação com intuito doloso da contribuinte, para se esquivar de pagar ou reduzir o imposto, contrariando a fundamentação da qualificação da multa utilizada pela fiscalização nos termos dos dispositivos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Inclusive, esta C. Turma ao analisar caso de glosa de ágio como o dos autos em epígrafe, decidiu afastar a multa qualifica tendo em vista a ausência de fraude, simulação e sonegação, conforme pode se verificar da ementa do v. acórdão 1402-003.978, abaixo colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SIMULAÇÃO E PRÁTICA DOLOSA DE ILÍCITOS. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN.

Independentemente da verificação dos requisitos legais para a amortização do ágio, não havendo a constatação da presença de fraude, simulação ou da prática dolosa de ilícitos nas operações societárias que deram margem ao dispêndio, aplica-se no cômputo do quinquênio decadencial do crédito tributário correspondente as disposições do art. 150, §4º, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. ACUSAÇÃO DE EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei Nº 9.430/96. Não sendo verificada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço glosado, deve ser aplicada a multa ordinária da multa ofício de 75%.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, ainda que na hipótese de se considerar indevido a dedução do ágio por ter sido gerado internamente, não se pode confundir tal operação com a prática dolosa ilícita de atos eivados de fraude ou simulação, sonegação ou conluio.

Ademais, como a própria justificativa do Fisco para qualificar a multa denota, não houve qualquer ato ilícito, mas apenas a - suposta - intenção de reduzir carga tributária, entendendo que tal conduta não pode ser classificada como fraudulenta, principalmente por não ter a Recorrente violado qualquer vedação, falsificado documentos ou mesmo simulado a ocorrência negócios inexistentes.

Sua postura estava encampada no livre exercício de seu direito e prerrogativas da iniciativa privada, devendo assim, ser afastada a qualificação da multa, reduzindo seu montante para 75%, referente à multa de ofício.

Ressalto, por oportuno, que no lançamento análogo feito no processo - 16561.720225/2016-36, que versam sobre a presente matéria, a multa de ofício qualificada foi afastada. Conseqüentemente, a desqualificação da multa se coaduna com a jurisprudência dominante neste colegiado da C. Segunda Turma, da Quarta Câmara da Primeira Seção, e também no âmbito deste E. CARF. Vejamos a ementa do v. acórdão proferido no processo 16561.720225/2016-36.

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

Ano-calendário: 2011

***DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE
MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.***

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas conseqüências fiscais.

ÁGIO INTERNO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MAJORAÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com pagamentos de juros sobre o capital próprio que tenha como base o patrimônio líquido do contribuinte indevidamente majorado, por meio da contabilização de suposto ágio decorrente de operação intragrupo, deve ser excluída da apuração do Lucro Real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PARECER TÉCNICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL ESSENCIAL À COMPROVAÇÃO DO DIREITO ALEGADO. INTERPRETAÇÃO DO § 4º, ART. 16 DO DEC. Nº 70.235/72. JUNTADA APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE

A juntada de parecer técnico pelo contribuinte após a interposição de recurso voluntário pode se admitida, neste caso, pelo fato de não constituir prova essencial na qual se funda o direito da contribuinte. Sem inovar, visa corroborar com as razões já apresentadas pela recorrente, em defesas anteriores.

FRAUDE. NÃO CONFIGURAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não comprovada nos autos a conduta dolosa do sujeito passivo, configurando fraude, não é aplicável a multa de ofício no percentual qualificado

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, nego provimento ao Recurso de Ofício em relação a multa qualificada, mantendo a redução da multa ao percentual de 75%, conforme decidido no v. acórdão recorrido.

Do Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Da jurisprudência administrativa e requerimento para que seja aplicado artigo 24 da LINDB:

Em relação a aplicação do artigo 24 da LINDB, a jurisprudência desta Corte também já se posicionou pela inaplicabilidade deste dispositivo ao processo de revisão do lançamento tributário, conforme pode se verificar na ementa abaixo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente.

CORRETOR DE IMÓVEIS. IMOBILIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Quando o conjunto probatório que instrui os autos revela que o corretor de imóveis não mantém uma relação de parceria ou associação com a imobiliária, executando serviços que são essenciais à própria atividade fim da pessoa jurídica, a remuneração percebida pelo corretor autônomo pela comercialização de imóvel refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, na condição de contribuinte individual, hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

CIRCULARIZAÇÃO.

Correto o procedimento de diligência que encaminha questionário a ser respondido por trabalhadores ligados a fato a ser analisado, a fim de entender as circunstâncias que ocorreram as prestações de serviço, mormente quando a empresa fiscalizada é omissa em prestar informações ao fisco.

ARBITRAMENTO

Correto o procedimento de arbitramento realizado por critério objetivo e lógico ante a omissão do contribuinte em fornecer informações.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LIMITA DO TETO DO BENEFÍCIO.

Ao lançar de ofício a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual, deve a autoridade fiscal respeitar o teto do benefício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de ofício de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado, sendo cabível a sua qualificação apenas quando demonstrado que o

procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em relação à multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS.

A imputação de responsabilidade solidária dos sócios de pessoa jurídica, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, impõe sejam verificados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

É considerada responsável solidária no polo passivo da obrigação tributária a empresa controladora quando resta comprovada a existência de interesse comum de que trata o art. 124 do CTN, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas pelas empresas envolvidas (Controlada e Controladora). (processo 10166.724560/2014-28).

No mesmo sentido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O artigo 24 do Decreto Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica em tese aos julgamentos realizados no âmbito do CARF. (Proc. 16643.000425/2010-73).

Desta forma, voto por rejeitar a preliminar relativa a aplicação do artigo 24 da LINDB.

Da operação societária que gerou o ágio interno:

Inicialmente, para facilitar o entendimento farei um resumo das operações societárias que geraram o ágio glosado.

- Antes de 27/04/2011 – em conjunto com acionistas minoritários, o grupo TELEFONICA (Telefônica Espenha) detinha o controle das empresas TELECOMUNICAÇÕES DE SÃO PAULO S/A – TELESP (antiga denominação da ora recorrente) e VIVO PARTICIPAÇÕES S/A (doravante denominada apenas de VIVO PAR), a qual, por sua vez, controlava a empresa operacional VIVO S.A.

- Em 27/04/2011 – nessa data, sob a justificativa dos controladores de ambas as empresas de unificar a sua base acionária, assim consolidar as suas operações de telefonia fixa e

móvel, a TELESP incorpora as ações da VIVO PAR por R\$ 31.222.629.890,89 com base no seu valor de mercado apurado em sua rentabilidade futura. Em face de tal operação a VIVO PAR se torna subsidiária integral da TELESP, os acionistas minoritários da VIVO PAR passam a ser acionistas da TELESP, e a TELESP passa a registrar um ágio de rentabilidade futura com relação a VIVO PAR no valor de R\$ 22.211.356.862,10.

- Em seguida, em 03/10/2011 – a TELESP (Recorrente) incorpora a VIVO PAR, absorve o ágio de R\$ 22 bilhões e passa a amortizá-lo e deduzí-lo fiscalmente.

Assim, pela descrição das operações pelo Termo de Verificação Fiscal não resta dúvida de que o ágio foi gerado em operações societárias entre empresas pertencentes do mesmo grupo.

A própria Recorrente confirma que o ágio foi gerado em operações de aquisição de participação societárias entre empresa do mesmo grupo, sendo que ambas empresas estavam sob o controle da Telefônica S.A.. (conforme Requerimento da Anatel).

Sendo assim, a divergência travada nos autos entre a acusação e as alegações feitas pela Recorrente gira em torno do pagamento da aquisição de participação societária feita por meio de dação em pagamento de ações entre as empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial e a possibilidade de a fiscalização questionar a contabilização do ágio em questão.

Primeiramente, passo a verificar a lide em relação ao fundamento econômico do pagamento da incorporação de ações.

Resumidamente, a Recorrente (Telesp) aumentou o capital e emitiu novas ações até o valor de mercado das ações da Vivo Participações (Vivo Par) avaliado no laudo emitido pela Planconsult Planejamento e Consultoria Ltda, para posteriormente trocar com as ações desta última Companhia. Foi assim que a Recorrente adquiriu a Vivo Participações, registrou o ágio na contabilizada para posteriormente incorporá-la e amortizar a despesa.

Segundo a Recorrente, como ambas empresas operavam na Bovespa, a operação de incorporação de ações foi feita/adquiridas pelo valor de mercado das ações da Vivo Par, determinados por laudos técnicos contratados pelos Comitês Independentes (laudo elaborado pela Signatura Lazard e pelo Banco Santander) e pela Recorrente (laudo elaborado pela Planconsult), acostados desde o início da fiscalização até o Recurso Voluntário.

A fiscalização, por sua vez, entende que não ocorreu o pagamento do ágio, eis que como a operação de incorporação de ações foi feita entre empresas do mesmo grupo econômico não ocorreu dispêndio econômico (não ocorreu o pagamento), sendo que os valores das ações foram decididos entre partes vinculadas e dependentes.

Ou seja, segundo a acusação (fls. 5 do TVF):

De acordo com o item 2.2 do Fato Relevante (Doc. 05), a incorporação de ações não provocou alteração na quantidade e na composição por espécie das ações da

Vivo Participações S/A que passaram a ser detidas pelo sujeito passivo. Como contrapartida, os acionistas titulares de ações ordinárias e preferenciais da Vivo Participações S/A, incorporadas ao patrimônio do sujeito passivo, receberam novas ações da mesma espécie (ordinárias ou preferenciais) emitidas pela incorporadora (sujeito passivo) em favor dos respectivos titulares.

*Com a incorporação das ações da Vivo Participações S/A, o capital social do sujeito passivo, à época Telecomunicações de São Paulo S/A – TELESP, passou **de R\$ 6.575.479.854,14 para R\$ 37.798.109.745,03**, mediante lançamentos contábeis a débito de uma conta de investimento (R\$ 9.011.273.028,79), referente ao patrimônio líquido de Vivo Participações S/A, a débito de uma conta de ágio (R\$ 22.211.356.862,10) e a crédito de capital social (R\$ 31.222.629.890,89).*

O laudo de avaliação da Vivo Participações S/A (Doc. 08) que fundamentou o ágio reconhecido contabilmente no sujeito passivo, datado de 25/03/2011, foi elaborado pela Planconsult com base no método de fluxo de caixa descontado a valor presente, para a data base de 31/12/2010, o qual concluiu que o valor econômico das ações da empresa avaliada seria de R\$ 31.222.629.890,89.

O item 4 do aludido laudo de avaliação observa que:

“4. PREMISSAS ADOTADAS PARA O FLUXO DE CAIXA

*As informações utilizadas na presente avaliação da VIVO PART tiveram como principal origem os balanços analíticos dos exercícios de 2009 a 2010 e **projeções estratégicas, complementadas com outras**, tais como, investimentos, endividamento, impostos, despesas administrativas, despesas comerciais e previsão de evolução, **todas elas fornecidas pelos administradores da VIVO PART.” (grifo nosso)***

Portanto, as ações da Vivo Participações S/A foram precificadas com base em premissas fornecidas pela sua própria administração, mas não foram validadas pelo mercado numa negociação de compra e venda entre partes independentes ou não relacionadas, considerando que a empresa avaliada era controlada direta e indiretamente pelo mesmo controlador do sujeito passivo, incorporador das ações da Vivo Participações S/A, como veremos mais adiante.

Conforme pode se verificar, a fiscalização entendeu que não ocorreu dispêndio/sacrifício econômico para o ágio aqui discutido e que as ações foram avaliadas pelos próprios administradores de ambas empresas.

Pois bem.

Da análise dos documentos constantes na acusação, bem como da descrição fática das operações societárias, se pode verificar que de fato não ocorreu dispêndio econômico/pagamento na operação de incorporação de ações que gerou o ágio em análise.

No meu entender não existiu substrato econômico, sendo que a Recorrente aumentou o capital e emitiu novas ações em valor equivalente ao valor de avaliação das ações da

Vivo Par, feito pela Planconsult, que supostamente apresentou o valor justo do ativo e passivo desta última empresa. Ou seja, ocorreu mero lançamento contábil, conforme a seguir demonstrado:

Conta	Lançamento	Valor
14111140	D - Investimento VPAR - Patrimônio Líquido Ajustado	9.011.273.000
14111214	D - Ágio	22.211.356.891
25111000	C - Incorporação das ações VIVO Part. 27/04/2011 (ON)	(10.725.753.775)
25112000	C - Incorporação das ações VIVO Part. 27/04/2011 (PN)	(20.496.876.116)

Ademais, conforme pode se verificar no Protocolo de Justificação de Incorporação (fls.266/274), ambas empresas acertaram que a TELESP promoveria aumento de capital equivalente ao valor de avaliação da Vivo feita pela Planconsult, enquanto os acionistas desta última empresa receberiam, em substituição às ações da Vivo, novas ações de emissão da TELESP, vejamos alguns trechos abaixo que demonstram a tal constatação:

3.4 Aumento de capital da Telesp em razão da Incorporação de Ações: Caso aprovada a incorporação das ações da Vivo Part. pela Telesp por seus acionistas conforme disposto no item 3.2. acima, o montante equivalente ao valor das ações da Vivo Part. avaliadas em R\$ 31.222.629.890,89 (trinta e um bilhões, duzentos e vinte e dois milhões, seiscentos e vinte e nove mil, oitocentos, noventa reais e oitenta e nove centavos), nos termos do Laudo de Aumento de Capital será incorporado ao patrimônio da Telesp. Desta forma, o capital social da Telesp passará a ser de R\$ 37.798.109.745,03 (trinta e sete bilhões, setecentos e noventa e oito milhões, cento e nove mil, setecentos e quarenta e cinco reais e três centavos).

4.2 Relação de Substituição: Os acionistas da Vivo Part. receberão, em substituição às ações por eles atualmente detidas na Vivo Part., novas ações de emissão da Telesp, da mesma espécie das que detêm no capital da Vivo Part. de acordo com o critério referido no item 4.1. acima. A relação de substituição das ações atualmente detidas pelos acionistas da Vivo Part. por novas ações a serem emitidas pela Telesp, consoante os critérios acima referidos, definidos pelas Partes e considerada a recomendação dos Comitês Especiais referidos no item 4.4 abaixo é a seguinte: para cada ação ordinária e preferencial da Vivo Part., serão emitidas 1,55 novas ações da mesma espécie da Telesp.

Corroborando com meu entendimento acima, conforme trecho do TVF e do Protocolo de Justificação acima colacionado, a fiscalização constatou que o laudo de avaliação da Planconsult produziu sua avaliação a partir de informações fornecidas pelos administradores da empresa Vivo Par, pertencente ao mesmo grupo da Recorrente, sendo ambas controladas pela Telefônica Espanha.

Assim, estando as duas empresas debaixo do mesmo controle societário, a operação não proporcionou nenhum sacrifício econômico, ou pagamento, desrespeitando o principal requisito para amortização do ágio nos termos dos artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97.

Para afastar qualquer dúvida, cito os requisitos para dedutibilidade do ágio que a jurisprudência deste E. CARF entende que estão previstos nos artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97:

- 1 - Primeiro Requisito: Aquisição de participação societária com pagamento de ágio;
- 2 - Segundo Requisito: Avaliação do investimento com base no Método de Equivalência Patrimonial ("MEP"), nos termos do Artigo 248 da Lei das S.A.;
- 3 - Terceiro Requisito: Fundamentação do pagamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e
- 4 - Quarto Requisito: Incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade que o ágio está contabilizado e a sociedade que o fundamenta."

Sendo assim, como não ocorreu sacrifício econômico no momento da aquisição da participação societária, entendo que tanto sob a vigência da Lei 9.532/97, como sob a exige da Lei 12.973/2014 o ágio não pode ser aceito.

Ou seja, como entendo que no presente caso não ocorreu sacrifício econômico, não importa para o meu julgamento o fato de a proibição do ágio interno só vir a ser expressamente proibida na Lei 12.973/2014, eis que o pagamento do ágio é requisito exigido desde a adição da Lei 9.532/97.

Desta forma, como restou demonstrado que as operações de aquisição de participação societária por meio de troca de ações foram praticadas por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, ambas submetidas ao controle da Telefônica Espanha, bem como não ficou comprovado o sacrifício econômico da incorporadora das ações, a Recorrente, entendo que a glosa do ágio em relação ao IRPJ deve ser mantida.

Quanto a alegação de que existiam os sócios minoritários independentes e por isso a respectiva parcela do ágio não pode ser considerado interno, também entendo que não deve ser provida.

Os acionistas minoritários se encontravam em posição em que não podiam interferir no negócio praticado, sendo obrigados a seguir os sócios majoritários, como também foram beneficiados do valor atribuído à Vivo na incorporação de ações, de modo que não possuíam interesse em contrapô-lo.

O v. acórdão recorrido fundamenta muito bem este ponto.

Data vênia, o trecho referido pela impugnante é um dos mais fortes a sustentar interpretação contrária ao defendido por ela, pois expressamente limita o registro do ágio a operação entre partes independentes.

Talvez ao fazer tal referência, a impugnante esteja sustentando que a existência de sócios minoritários ou que o fato de ser sociedade de capital aberto com operação em bolsa retire de sua operação a característica de partes dependentes.

Vejamos como a lei e o CPC tratam a matéria.

De acordo com a Lei 6.604, de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Art. 243, §2º).

O CPC 15 segue a mesma linha. No Apêndice B – Guia de aplicação do Pronunciamento, esclarece quando se considera que uma combinação de negócios envolve entidades sob controle comum e afasta a relevância dos minoritários nessa determinação para afastar sua aplicação em combinação de entidades sob controle comum. Confira-se a seguir:

Apêndice B – Guia de aplicação do Pronunciamento

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)

*B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. **A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.***

[...]

*B4. A extensão da **participação de não controladores** em cada entidade da combinação, antes ou depois da combinação de negócios, **não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum.** Da mesma forma, não é relevante para determinar se uma combinação envolve entidades sob controle comum o fato de uma das entidades da combinação ser uma controlada e ter sido excluída das demonstrações contábeis consolidadas.*

Logo, o esforço da impugnante em defender que a operação ocorreu em situação de arms length (princípio do preço sem interferência) não resiste a uma análise perfunctória. O negócio ocorreu intragrupo, entre partes sob controle comum, seja direto ou indireto, na mais pura acepção do que se convencionou chamar Ágio interno stricto sensu. A existência de minoritários não afasta a condição de dependência entre as pessoas jurídicas envolvidas nos negócios aqui discutidos.

Em relação a alegação de que utilizou o Método de Aquisição para contabilizar a combinação de negócios, devendo assim ser aplicado o Pronunciamento CPC 15, entendo que

também não deve ser provida, eis que tal normativo não se aplica a combinações de negócios de empresas sob controle comum.

O Método de Aquisição para contabilização de combinação de negócios não pode ser aplicado em operações entre empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial e sob controle comum, bem como em operações de aquisição de participação societária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Este entendimento pode ser visto no item 2 (c) do Pronunciamento CPC 15, onde afastou a combinação de negócios envolvendo empresas sob controle comum:

"2. Este Pronunciamento é aplicável às operações ou a outros eventos que atenda à definição de combinação de negócios. Este pronunciamento não se aplica:

(...)

(c) em combinação de entidades ou negócios sob controle comum (os itens B1 e B4 contêm orientações adicionais)." (grifo nosso)

O Apêndice B do Pronunciamento Técnico CPC 15 apresenta esclarecimentos adicionais quanto ao alcance desse pronunciamento, notadamente nos itens B1 e B4, enfatizando que a contabilização pelo método de aquisição não se aplica a combinações de negócios em que as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, de forma não transitória, antes e depois das operações societárias, e dissipa quaisquer dúvidas quanto a possíveis repercussões que a existência de acionistas minoritários pudesse ter na aplicação do método de aquisição quando destaca que a proporção de minoritários, seja ela qual for, é irrelevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum.

Em outras palavras, para que não remanesçam dúvidas, a combinação de negócios envolvendo empresas sob controle comum, de caráter não transitório, ainda que haja a participação de acionistas não controladores (minoritários), qualquer que seja essa proporção, afasta a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 15, e conseqüentemente do método de aquisição na mensuração e contabilização das operações societárias, de modo que fica afastada a adoção do valor justo na mensuração e contabilização das entidades ou negócios envolvidos na combinação, *in verbis*:

"Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as

entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório. (...)

B4. A extensão da participação de não controladores em cada entidade da combinação, antes ou depois da combinação de negócios, não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum. (...)"

Além dos trechos do CPC 15 acima colacionado que tratam sobre a inaplicabilidade do método de aquisição de negócios, a doutrina contábil também repudia a aplicação do CPC 15 ao ágio gerado internamente, conforme leciona o professor Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos e Sérgio de Iudícibus (Manual de Contabilidade Societária, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 478):

"...o CPC 15 (R1) não discute as situações em que não há, de fato, transferência de controle. Assim, estão excluídos dele os casos em que um grupo de empresas faz com que uma das empresas do grupo "compre" outra empresa que já pertença ao mesmo grupo. Transações entre entidades sob controle comum não estão abrangidas pelo CPC 15 e não são discutidas neste capítulo;"

No mesmo sentido, conforme apontado no v. acórdão recorrido, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela FIECAFI deixou claro que não é admitido o ágio gerado internamente. Vejamos o trecho do v. acórdão onde é abordado tal matéria:

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela FIECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), aborda a questão do ágio interno, não admitindo sequer a parcela do ágio relativa ao ativo fiscal diferido, sob a justificativa de que "no caso desses créditos tributários derivados de operações societárias entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas qualquer desembolso que lhes dê suporte". (Iudícibus, Sergio de; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens. FIECAFI -Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). 7a ed. Atlas. 2008. Pg. 599.)

No novo Manual de Contabilidade Societária da Fiecafi, editado em 2010, totalmente conforme os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações do CPC e conforme as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB, os autores reiteram sua discordância quanto ao reconhecimento de ágio gerado internamente. Destacam que a CVM já vedava a prática através do Ofício-Circular

CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e que, atualmente, o pronunciamento técnico CPC 15 não permite o reconhecimento desse tipo de ágio. Confira-se a seguir:

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum.

Sendo assim, entendo que não pode ser aplicado o método de aquisição para combinações de negócios entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e sob o mesmo controle, sendo inclusive repudiado pelo CPC 15.

- Inexistência de determinação legal para a adição do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL:

Em relação a glosa do ágio relativo a CSLL, tenho entendimento firmado de que não existe determinação legal para que seja adicionado a base de cálculo da contribuição o ágio que foi amortizado.

Da mesma forma, entendo pela inaplicabilidade do artigo 57 da Lei 8.981/95, sendo que o texto de tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. Sendo assim, inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL o ágio amortizado.

Este entendimento pode ser visto no v. acórdão 9101002.310 proferido C. Câmara Superior este E. CARF, cuja ementa colaciono abaixo.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL*

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Assim, como entendo que o artigo 57 da Lei 8.981/95 não determina que haja identidade da base da CSLL com a base de cálculo do IRPJ e a fiscalização não apontou expressamente qual a circunstância ou disposição legal para que a despesa com o ágio seja indedutível da base de cálculo da contribuição, entendo que esta parte da autuação deve ser afastada.

Desta forma, voto por cancelar a exigência relativa a glosa do ágio na base de cálculo da CSLL.

Da ilegalidade de incidência de juros sobre multa e aplicação da Taxa Selic:

Quanto às alegações da ilegalidade de incidência de juros sobre multa e aplicação da Taxa SELIC, esta C. 2ª Turma acompanha o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entende ser devida tal manobra, bem como correta eleição da taxa SELIC.

O Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra esse posicionamento:

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.

(...)

Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

(Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a glosa do ágio relativo a CSLL, **mantendo a autuação em relação ao IRPJ.**

ACÓRDÃO 1402-007.449 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16561.720128/2017-24

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DOCUMENTO VALIDADO