



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

Processo n° 10480.729104/2013-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.281 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria IRPJ: Ágio e Outros
Recorrente HIPERCARD BANCO MULTIPLO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

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.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS DEDUTIBILIDADE

Constituem despesas habituais e normais compreendidas na atividade operacional das instituições financeiras a concessão de descontos e abatimentos ao devedor na liquidação de operações de crédito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Opera-se a preclusão em relação a matéria que não tenha sido objeto de impugnação ou de decisão de primeira instância administrativa. Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III
JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) Por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos atinentes a juros sobre capital próprio e multa sobre matéria discutida judicialmente (item 5 do TVF); (ii) por maioria de votos, na parte conhecida, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo que davam provimento parcial em diferentes extensões. No que se refere à incidência de juros sobre multa de ofício, a decisão foi por maioria de votos no sentido de negar provimento, vencidos os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro. Designada para redigir o voto vencedor, quanto a esta matéria, a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

assinado digitalmente
Waldir Veiga Rocha - Presidente.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relator.

assinado digitalmente
Milene de Araújo Macedo - Redatora Designada

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

Relatório

HIPERCARD BANCO MULTIPLO S/A, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Recife (PE) - DRJ/REC, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário de IRPJ e CSLL no valor total de R\$519.638.279,49, relativo aos anos-calendários 2008, 2009 e 2010.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL (fls. 17/74), cumulados de juros e multa de ofício, com ciência em 12/09/2013, lavrado contra HIPERCARD BANCO MULTIPLO S/A, em razão da FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO da falta de adição ao lucro real despesa de amortização de ágio na apuração do lucro real, FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS DE EXCESSO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO e da falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

Segundo o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 75/134), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

O lançamento decorreu da falta de adição de despesas na apuração do lucro real i) descontos concedidos em operações de crédito, ii) amortização de ágio e iii) excesso de juros sobre capital próprio, iv) da falta de recolhimento de estimativas mensais do imposto de renda e da contribuição social, bem como v) da aplicação de multas isoladas e vi) da apuração incorreta da CSLL no ano-calendário de 2008.

Verificou-se, nos anos-calendário de 2008 a 2010, a empresa não adicionara ao lucro líquido, para efeito de cálculo do lucro real, as seguintes despesas registradas em sua contabilidade:

Conta	Ano	Valor (R\$)
8181000009 - AMORTIZACAO-AGIO	2008	72.720.786,32
8181020002 - AMORTIZAÇÃO - ÁGIO DE INCORPORAÇÃO	2008	72.720.786,31
0981628012000 - AMORTIZACAO DE AGIO	2009	72.720.786,31
0981810064000 - AGIO DE INCORPORACAO	2009	72.720.786,27
8324043000000 - DESP.AMORT.AGIO	2010	36.457.272,33

CANABINU-INCOR		
8195210022 - OPERAÇÕES DE CRÉDITO	2008	33.539.404,30
0981952018000 - OPERACOES CREDITO	2009	69.172.196,06
0981952018000 - OPERACOES CREDITO	2010	109.671.753,15
8195500001 - DESPESAS COM JUROS AO CAPITAL	2008	22.356.067,53

Também declarara CSLL em montante inferior ao devido (vide quadro da fl. 130) na DIPJ do ano-calendário de 2008, porquanto não observara a alteração de alíquota promovida pela MP nº 413, de 03.01.2008, convertida na Lei nº 11.727, de 23.06.2008.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 2.240/2.281:

5.1 – A amortização de ágio seria “induzida” por lei e não fruto de planejamento tributário.

5.2 – Teriam sido atendidos, no caso em questão, os três requisitos básicos para a dedução de despesa de amortização de ágio, que seriam: 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio; 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas, e 3) a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida bem como a expectativa de rentabilidade financeira.

5.3 – A dedução das despesas relativas aos descontos concedidos em operações de crédito encontraria amparo no art. 299 do RIR.

5.4 – Não teria sido ultrapassado o limite de pagamento de juros sobre o capital próprio; a diferença encontrada (pela fiscalização) tratar-se-ia de pagamentos de exercícios anteriores.

5.5 – O contribuinte estaria discutindo judicialmente a alteração da alíquota da CSLL promovida pela MP nº 413, de 03.01.2008 (MS nº 2008.83.00.012151-3), de modo que a “pretensão” da Receita não poderia prosperar.

5.6 – Não seria possível exigir-se multa isolada (falta de pagamento de estimativas) após o encerramento do período de apuração, tampouco de forma concomitante com multa de ofício (proporcional).

5.7 – Seria incabível a exigência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Em julgamento realizado em 27 de novembro de 2014, a 3ª Turma da DRJ/REC, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 11-48.512, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSO JUDICIAL. MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DE EVENTUAL RECURSO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de interposto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

ÁGIO INTERNO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

ABUSO DE DIREITO. ATO ILÍCITO. ESFERA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO.

Caracterizado o abuso de direito, os efeitos do respectivo negócio jurídico não são oponíveis na esfera tributária.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A observância do regime de competência é condição sine qua non à dedutibilidade dos juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

DESCONTOS. EMPRESTIMOS. DEDUÇÃO. LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a descontos concedidos em renegociação de empréstimos, por tratar-se de ato de mera liberalidade, não são dedutíveis na apuração do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Uma vez que os juros incidentes sobre a multa de ofício não compõem a lide, dado que cabíveis apenas quando da cobrança do crédito tributário, não compete a esta instância julgadora manifestar-se sobre o assunto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após a decisão da DRJ, em 29/12/2014, o contribuinte protocolou petição desistindo parcialmente da impugnação, por adesão à anistia, fls. 2.339/2.371.

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 2.402/2.548), onde repete os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, principalmente nos seguintes tópicos:

(I) Da Improcedência das Glosas das Despesas relativas à amortização dos Ágios;

(I.1) Delimitação da Lide que remanesce em discussão;

(I.2) Amortização do Ágio é instrumento de Política Fiscal e Econômica Induzido pela Lei;

(I.3) Quanto à suposta "transferência indevida do Ágio;

(II) Impossibilidade de se aplicar para fins de apuração da base de cálculo de CSL normas legais específicas aplicáveis somente ao IRPJ;

(III) Da improcedência das Glosas das despesas de descontos concedidos em Operações de Crédito;

- (IV) Da improcedência das Glosas das despesas com o pagamento de JCP;
- (V) Quanto à multa Isolada;
- (VI) Quanto à insuficiência de pagamento da CSLL devida pelas Instituições Financeiras;
- (VII) Quanto à não incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício;

A PGFN apresentou suas contrarrazões às fls. 2.565/2.622, alegando em síntese acerca da:

I) Impossibilidade de dedução de ágio transferido. Da ausência de propósito negocial. Da existência da empresa veículo. Da ausência dos requisitos previstos e exigidos pelo art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Da higidez da autuação fiscal;

II) Impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;

III) Procedência das glosas das despesas de descontos concedidos em operações de crédito;

IV) Procedência das glosas das despesas com o pagamento do JCP;

V) Legalidade da multa isolada e da possibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício;

VI) Sobre a CSLL devidas pelas Instituições Financeiras;

VII) Legalidade da incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício.

Em 26/01/2017, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/REC e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 12/02/2015 (ciência abertura do documento à fl. 2.399), e apresentou em 13/03/2013, recurso voluntário, juntados às fls. 2.402/2.548, tempestivamente, portanto dele conheço.

Do pedido de desistência de parte da impugnação

Importante aqui ressaltar, que em 29/12/2014, após a decisão decorrida, a ora recorrente protocolou aos autos pedido de desistência parcial da impugnação, nos seguintes termos:

HIPERCARD BANCO MÚLTIPLO S.A, com sede na Avenida Rui Barbosa, 251, 1º andar, Graças, Recife/PE, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 03.012.230/0001-69, vem, por suas advogadas infra-assinadas (**doc. 01**), para efeito do que dispõe o artigo 8º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13/2014 (com as alterações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 21/2014), requerer a **desistência parcial da impugnação** apresentada nos autos do processo em epígrafe, apenas quanto à parte relativa ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, correspondente à amortização do ágio que excedeu o valor de R\$ 422.665.000,00 (42,10% da base auçada desses tributos), reconhecido pela autoridade lançadora como efetivamente pago, a título de ágio, na operação auçada, conforme se verifica nos itens 56 a 58 do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal relativo ao processo em questão.

Reiterando-os em sede recursal, o que delimita a discussão àquilo que remanesceu para a nossa análise.

Como se observa pela leitura do itens 50 a 54 acima, tendo o i. fiscal auçante sustentado a existência de vícios na criação e utilização da empresa Conabinu, simplesmente **refez o cálculo do ágio DESCONSIDERANDO A EXISTÊNCIA DA CONABINU, tendo chegado ao resultado do “Cálculo do Ágio” constante do item 56 acima transcrito.**

Como se vê, no referido “Cálculo do Ágio” o i. fiscal auçante reconheceu um “Ágio total pago” pelo “Grupo Unibanco” no montante de R\$ 422.665 milhares, sendo o “Valor total pago pela UNICARD” de R\$ 195.748 milhares e o “Valor total pago pela UNIPART” de R\$ 226.917 milhares.

Portanto, **o objeto da desistência parcial apresentada pelo Recorrente corresponde justamente à parcela do ágio decorrente da existência da Conabinu**, fazendo com que o crédito remanescente no “*valor de R\$ 422.665.000,00*” cuja exigência continua a ser discutida nos autos deste processo, seja absolutamente **idêntico ao ágio de R\$ 422.665 milhares que o próprio i. fiscal atuante reconheceu ter sido pago pelo “Grupo Unibanco”, sendo de R\$ 195.748 milhares o “Valor total pago pela UNICARD” e de R\$ 226.917 milhares o “Valor total pago pela UNIPART”.**

Dessa forma, muito embora o i. fiscal atuante no momento da lavratura do auto de infração tenha fundamentado globalmente a exigência nas três acusações acima mencionados, a saber, a “*criação da empresa veículo Conabinu*”, a “*geração de ágio interno na empresa veículo*” e a “*transferência do ágio para a fiscalizada Hipercard Banco Múltiplo S/A (“Hipercard BM”)*”, **em virtude do pedido de desistência formulado somente esta última acusação continua a ser objeto da presente discussão administrativa.**

De fato, tendo o Recorrente por meio do aludido pedido de desistência **eliminado os efeitos tributários da existência e utilização da Conabinu e consequentemente adequado o ágio por ele escriturado àquele admitido pelo i. fiscal atuante como efetivamente pago pelo Grupo Unibanco**, resta claro que a partir daí **perde toda a relevância se discutir a “criação da empresa veículo Conabinu” ou a “geração de ágio interno na empresa veículo” (também a Conabinu), discussões estas pertinentes à parte do crédito que foi objeto da desistência.**

Da amortização do ágio

Trata-se da glosa de despesas de amortizações de ágio de empresa incorporada, na apuração da base de cálculo do lucro real e da CSLL.

Nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, a recorrente registrou em sua contabilidade, em conta de despesa operacional, valores que reduziram os seus resultados tributáveis de IRPJ e de CSLL, nos seguintes valores:

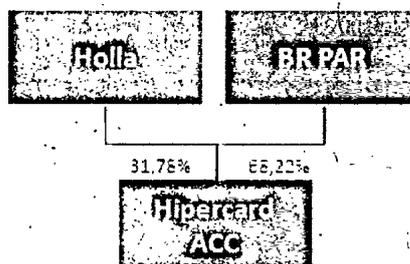
Conta	Ano	Valor
8181000009 - AMORTIZACAO-AGIO	2008	72.720.786,32
8181020002 - AMORTIZAÇÃO - ÁGIO DE INCORPORAÇÃO	2008	72.720.786,31
0981628012000 - AMORTIZACAO DE AGIO	2009	72.720.786,31
0981810064000 - AGIO DE INCORPORACAO	2009	72.720.786,27
8324043000000 - DESP.AMORT.AGIO CANABINU-INCOR	2010	36.457.272,33

Intimada para explicar os montantes esclareceu através da planilha abaixo a composição dos valores dos ágios e das amortizações mensais, bem como a quantidade de meses:

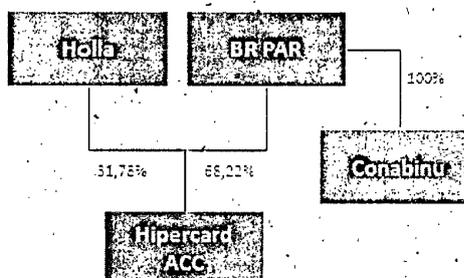
Conta Ágio	Valor (RS)	Qt meses	Parcelas (RS)
Ágio Conabinu	312.490.904,40	60	5.208.181,74 (08/2005 a 07/2010)
Ágio Conabinu/Hipercard	142.398.917,40	59	1.356.180,17 (06/2005 a 08/2006) 10.510.396,25 (09/2006) 2.604.047,80 (10/2006 a 03/2010) 2.175.811,07 (04/2010)
Ágio Hipercard	228.599.470,35	57	2.177.137,81 (06/2005 a 08/2006) 21.354.011,06 (09/2006) 4.307.901,51 (10/2006 a 01/2010) 2.272.331,83 (02/2010)

Assim, passo ao relato de como ocorreram as diversas operações societárias, que geraram os ágios objeto de análise da Fiscalização:

1) Estrutura Inicial em 2004: Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda (Hipercard ACC) tinha como sócias a empresa brasileira BR Participações e Empreendimentos S.A. (BRPAR) e a empresa holandesa Holla Beheer B.V. (Holla), com 68,22% e 31,78% das ações cada, conforme gráfico abaixo:



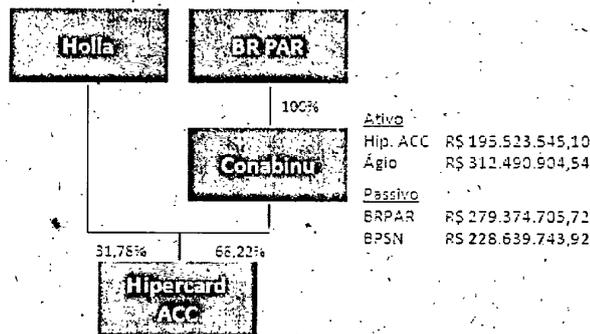
Em 27/02/2004, a BRPAR adquiriu 100% das cotas da empresa Conabinu Participações Ltda (Conabinu):



No mesmo ato, a BRPAR aumentou o capital da Conabinu, mediante integralização de recebíveis a serem pagos pela Hipercard ACC, no valor de R\$1.003.593,00.

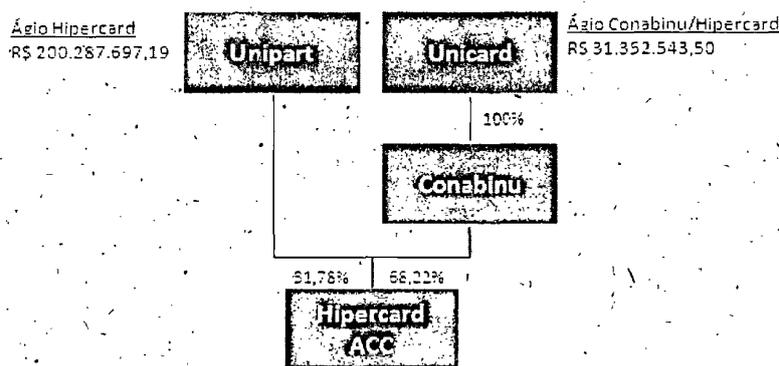
Logo em seguida, a BRPAR vendeu para a Conabinu cotas de emissão da Hipercard ACC, por R\$508.014.449,64, pago através de assunção de dívida daquele frente à Bompreço S.A. Supermercados do Nordeste (BPSN), no valor de R\$228.639.743,92 e registro de passivo na BRPAR da diferença de R\$279.374.705,72. Dessa forma, a Conabinu reconheceu ágio de R\$312.490.904,54, baseado em rentabilidade futura.

Passando a estrutura a ficar da seguinte forma:



Este ágio, portanto, teve origem fora do grupo Unibanco.

Em 29/02/2004, o Grupo Unibanco, por meio das empresas Unipart Participações Internacionais Ltd (Unipart) e Unicard Banco Múltiplo S.A. (Unicard), adquiriu a totalidade das cotas da empresa Hipercard ACC. Apurando, a Unicard, um ágio de R\$31.352.543,50. E a Unipart, apurou um ágio de R\$200.287.697,19, passando a estrutura a ficar conforme abaixo:



Em razão do contrato de compra e venda entre o Grupo Unibanco e a BRPAR/Holla, em 01/03/2004, a Unicard aumentou o capital social da Conabinu em R\$228.639.743,00, valor utilizado para quitar a dívida contraída pela adquirida com o BPSN.

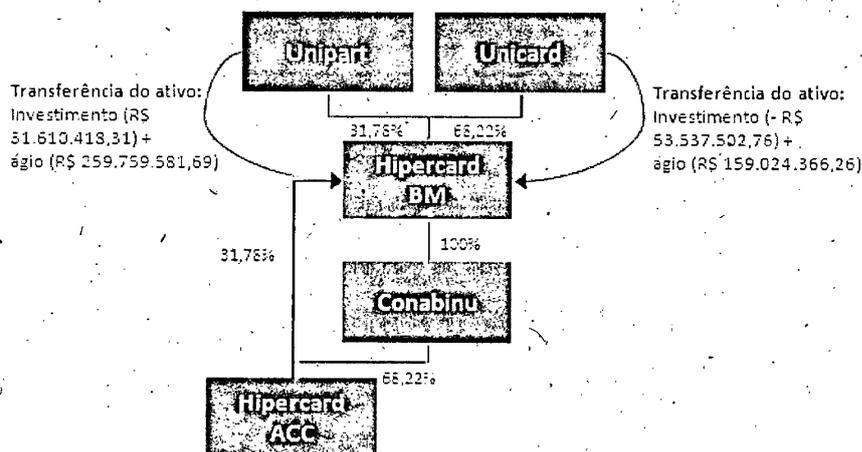
Ressaltou a recorrente que entre junho e dezembro de 2004, após o fechamento da compra da Hipercard ACC pelo grupo Unibanco, foram realizados ajustes no Patrimônio Líquido da empresa adquirida, na data-base 29/02/2004, sem alterar o preço

ajustado, nos termos do contrato de Compra e Venda da Hiperced, que previa uma auditoria. Nesses termos, o ajuste foi uma redução do PL da HGpercard ACC de R\$187.153.707,26.

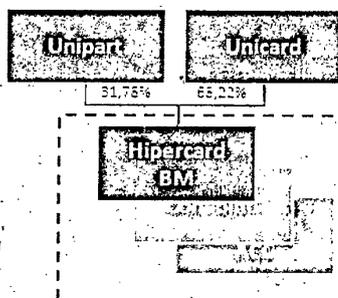
Dessa forma, em razão dessa diminuição no valor do PL da empresa adquirida, conseqüentemente, o valor dos respectivos ágios foram reduzidos, passando para R\$159.024.366,26 (ágio registrado na Unicard - "Ágio Conabinu/Hiperced") e para R\$259.759.581,69 (ágio registrado na Unipart - "Ágio Hiperced").

Segue, ainda a fiscalizada, que em razão do objetivo empresarial de concentrar a participação detida na empresa adquirida, em 01/03/2004, Unipart e Unicard decidiram aportar as cotas da Hiperced ACC, bem como as cotas da Conabinu, no capital da ora Recorrente - Hiperced BM.

E em 30/06/2005, a Unicard e a Unipart conferiram ao Hiperced BM a totalidade das cotas ao capital da Conabinu e na Hiperced ACC, respectivamente, ocorrendo aqui a transferência do ágio registrado nas empresas Unipart e Unicard para a Hiperced BM.



Posteriormente, entre 28 e 29 de julho de 2005, a Hiperced BM incorporou as empresas Conabinu e Hiperced ACC, baseando-se em laudo de empresa independente, fls. (500/515), nos termos do art. 386 do RIR/99. Passando a estrutura societária ter a seguinte foto:



Assim, com a incorporação, ocorreu a transferência do ágio da Unicard e Unipart para a Recorrente - Hiperced BM, e conseqüente confusão de patrimônios da Hiperced BM (detentora do "Ágio Conabinu/Hiperced" e do Ágio Hiperced"), da Conabinu (detentora do "Ágio Conabinu"), e da Hiperced ACC em uma única empresa.

Segundo a fiscalização, a dedução das despesas de amortização de ágio pelo Hipercard BM teria sido indevida ante, essencialmente, os seguintes motivos:

1 – O pagamento pela totalidade das cotas do capital social da Hipercard ACC fora efetuado integralmente pela Unicard e Unipart. A Conabinu de fato não teria realizado nenhuma operação de compra e venda de ações (vide itens 46 a 54 do TE), de modo que não haveria falar em “Ágio Conabinu” ou “Ágio Conabinu/Hipercard”. O grupo Unibanco engendrara planejamento tributário abusivo para aproveitamento dos referidos “ágios” (vide itens 61 a 90 do TE).

2 – O ágio informado pelo Hipercard BM, apurado na venda da Hipercard ACC, seria superior em “R\$ 307.384 milhares” ao que se apurou com suporte nos documentos apresentados e Demonstrações Financeiras do Unibanco do exercício de 2004 (vide itens 55 a 60 do TE).

3 – Os “ágios” apurados na operação de compra e venda da Hipercard ACC só poderiam ter sido aproveitados (para efeito fiscal) pela Unicard e pela Unipart (itens 91 a 114 do TE).

Assim, também entendeu a DRJ em sua decisão:

*24. É inquestionável o referido “ágio” configura **ágio interno**¹⁴, pois que decorrente de operação, sem propósito negocial, entre partes relacionadas __ a BRPAR (controladora) e Conabinu (controlada – subsidiária integral) __ e foi criado de forma artificial.*

30. Como se sabe, mesmo que se atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil, o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de determinado investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento, e o preço ou custo de aquisição somente surge quando há dispêndio para se obter algo de terceiros.

31. No caso em questão, efetivamente, não houve comprovação de nenhum desembolso financeiro ou “dispêndio” por parte da Conabinu, não se caracterizando desse modo “aquisição de participação”, nos termos previstos no caput do art. 385 do RIR, de 1999.

32. Não é irrelevante o fato de a Conabinu tratar-se de empresa veículo, como se afirmou. A sua criação além de proporcionar o surgimento do “ágio” Conabinu abriu a possibilidade de incorporação da participação que a BRPAR detinha no Hipercard ACC, requisito essencial à dedução da amortização do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, consoante art. 386 do RIR, de 1999.

33. A Conabinu, com efeito, serviu exclusivamente de ponte na venda à Unicard da participação que a BRPAR detinha na Hipercard ACC. Com a sua criação “gerou-se”, como dito, de forma artificial²⁰, o “ágio Conabinu” ²¹, cuja amortização viraria despesa na Hipercard Banco Múltiplo, e a BRPAR, decerto, escaparia da tributação decorrente do ganho de capital originado com a venda da participação.

*34. Em verdade, esse intrincado “jogo” de reorganização societária teve como **única intenção** a criação de condições, aparentemente legais, para pagar-se menos impostos, tanto por parte da BRPAR, quanto por parte do Unibanco, na figura do Hipercard Banco Múltiplo.*

A desistência parcial da recorrente se deu na parcela que desconsiderou a empresa Conabinu, mantendo-se a discussão portanto na parte que o Fiscal recalculou o ágio conforme TE, item 56:

<i>Ágio TOTAL (Grupo Unibanco)</i>	<i>R\$ milhares</i>
<i>Valor total pago pela Unicard</i>	<i>195.748</i>
<i>Valor total pago pela Unipart</i>	<i>226.917</i>
<i>Ágio total pago</i>	<i>422.665</i>

Assim, a discussão acerca do ágio remanesce com relação à discussão em torno da possibilidade de transferência daquelas empresas, Unicard e Unipart, para a Hipercard BM, ora recorrente.

Em 30/06/2005, mais de um ano após as negociação da Hipercard ACC, a Unicard e a Unipart conferiram a Hipercard BM, ora Recorrente, a totalidade das cotas de sua titularidade o capital da Conabinu e Hipercard ACC, respectivamente. Isso pode ser facilmente verificado da análise dos documentos societários (fls. 1352/1.409) e da própria fiscalização:

• 30/06/2005 – Transferência da participação societária em Hipercard

ACC, detidas pela Unicard (68,22%) e Unipart (31,78%), para a Hipercard BM (com a transferência da participação societária, entendeu a fiscalizada estar recebendo também a parcela do ágio que estava no ativo diferido da Unicard e Unipart).

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Importante ressaltar novamente que todas essas operações "Ágio Hipercard" e "Ágio Conabinu/Hipercard" foram realizadas seguindo os parâmetros de mercado, em que se objetivou a aquisição da Hipercard ACC, operação realizada entre partes independentes, valor pago com ágio, que se basearam em laudos de avaliação realizada por empresa terceira, que calculou a rentabilidade futura pelo método de fluxo de caixa descontado (fls. 704/728).

Esses ágios, posteriormente transferidos para a Recorrente, quando da incorporação das empresas Conabinu e Hipercard ACC, passaram a ser deduzido na base de cálculo do IRPJ.

Da Ausência de Propósito Negocial – Uso de Empresa Veículo

Cumpre-se definir, de início, que o propósito negocial ou substância econômica definem a essência de qualquer operação que vise o lucro. A impossibilidade de identificação deste propósito sempre gerará a dúvida quanto à legalidade e artificialidade da operação como um todo.

O questionamento, então, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas conseqüências de uma intenção

do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito negocial ou substância econômica.

No presente caso, torna-se nítido, através da transcrição do TVF, que o entendimento formado pela fiscalização e confirmado pelo v. acórdão recorrido, foi o de que o uso de empresas-veículos e a incorporação às avessas visavam somente a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio:

*37. Repise-se, é inelutável o “ágio” Conabinu trata-se de **ágio interno**, pois que dimanou de operações envolvendo **empresas ligadas** (controladora e controlada), sem nenhum propósito negocial e sem ter havido pagamento, o que vai de encontro às normas contábeis (Vide itens 78 e 79 do TE), e, de conseqüente, às tributárias²⁶.*

*38. Não há acatar o questionamento do item 17, pois que a Hipercard BM com efeito **não comprou quotas da Hipercard ACC** da Unicard ou da Unipart, como resta sobejamente demonstrado nos itens 98 a 105 do Termo de Encerramento.*

39. Mesmo que a Hipercard BM tivesse comprovado a transação das referidas quotas, acompanhada de pagamento do preço estipulado para o negócio, o que se cogita para argumentar, ainda assim seria vedado o reconhecimento de uma eventual avaliação de mais-valia, ante os motivos apontados no item 106 do Termo de Encerramento:

39.1 -Falta de um ambiente de livre mercado, de independência entre as três empresas.

39.2 - Ausência de geração de riqueza nova para o grupo econômico, uma vez que se trataria de mera circulação de recursos.

39.3 - Registro do custo da aquisição de quotas de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da integralizadora deveria ser feito pelo valor do patrimônio líquido, sendo vedado o reconhecimento de ágio com base em rentabilidade futura nessa operação, por faltar, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas.

40. Em suma, não se perfizeram as condições estabelecidas pelos arts. 385 e 386 do RIR, de 1999, para dedução de ágio.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, “b” da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

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

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquela veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

A jurisprudência do CARF aponta para a possibilidade de tal operação societária:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio. (Acórdão nº 1301002.009 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 04/05/2016)

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários. Se, no momento do lançamento, o Fisco teve acesso ao demonstrativo que fundamentava o ágio e deixou de questioná-lo, descabe fazê-lo em momento processual posterior. (Acórdão nº 1302001.532 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 21/10/2014)

Veja, se não fossem as reorganizações que se deram anteriormente, o gozo do benefício fiscal não se concretizaria.

A fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

Portanto, em que pese a subjetividade do propósito negocial, na medida em que se mostra robusta a motivação e construção lógica contida nas reorganizações societárias e na amortização do ágio propriamente dita.

A forma utilizada, conforme já mencionado, tem base na legislação, tornando-se a amortização fiscal do ágio definitivamente passível de ser utilizada e assim ser benefício fiscal nos termos legais, os requisitos formais foram atendidos, assim como os materiais.

Do Laudo de Avaliação

Conforme colocado já acima, os mencionados ágios decorreram de expectativa de rentabilidade futura, de acordo com o laudo de avaliação de (doc. 07 do e-proc), realizado pela empresa Credit Suisse First Boston, empresa terceira independente.

Importante refutar aqui o ponto colocado nas Contrarrazões da Fazenda Nacional, relacionado ao momento da realização do laudo, considerando-o extemporâneo e imprestável porque elaborado em setembro de 2004, quando as operações foram realizadas em 01/03/2004, em que pese tal colocação não ter sido aventado no TVF nem na decisão recorrida.

Verifica-se que o laudo de avaliação trata do período de 2004 a 2010, utiliza-se do método de fluxo de caixa descontado da Hipercard ACC, chegando à conclusão de que o valor da empresa varia de R\$658 milhões a R\$741 milhões no caso "standalone" e de R\$883 milhões a R\$976 milhões no caso "com sinergia". O valor pago foi de R\$630 milhões.

Assim, cabe ressaltar então, que quando da data das operações realizadas, bem como da incorporação, que frise-se ocorreu em junho de 2005, após a data do laudo, não havia nenhuma disposição legal que determinasse alguma formalidade para a confecção dessa avaliação, da forma como hoje é exigida.

Ou seja, não havendo previsão legal expressa, não há que falar em não existência do ágio em razão do laudo de avaliação ter sido formalizado em data posterior à aquisição da empresa.

Nesse sentido, trago à colação alguns precedentes jurisprudenciais nesse sentido:

ÁGIO. AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA PARTIMAG E DA MAGNESITA .

A legislação fiscal não impõe forma ao demonstrativo de que trata o § 3º do art. 20 do DL 1598/77, logo, se os autuantes não questionaram a substância econômica do demonstrativo apresentado pelo fiscalizado, há que aceitá-lo para a fundamentação e fixação do ágio pago nas aquisições das ações. (Acórdão nº 1302001.465 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 30 de Julho de 2014)

ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE.

A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Não há a exigência de que a comprovação se dê por laudo, mas por qualquer forma de demonstração, contemporânea aos fatos, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço.

Contudo, não é possível se admitir que laudo elaborado mais de um ano após os fatos, sem qualquer suporte em documentos contemporâneos à aquisição de terceiros, sirva para fundamentar o ágio em uma das modalidades que permitam o benefício fiscal. (Acórdão nº 1102001182 – 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária Sessão de 27 de agosto de 2014).

Assim, de se aceitar o laudo técnico de avaliação acostado aos autos, que a seu turno serviu de base para fundamentar economicamente o ágio.

Da Transferência do Investimento

Em 30/06/2005, mais de um ano após a negociação da Hipercard ACC, a Unicard e a Unipart conferiram a Hipercard BM, ora Recorrente, a totalidade das cotas de sua titularidade o capital da Conabinu e Hipercard ACC, respectivamente. Isso pode ser facilmente verificado da análise dos documentos societários de fls. 1.532/1.409.

Importante tópico levantado no Auto de Infração é a questão atinente à "transferência do ágio", já que a fiscalização entendeu que UNIPART e UNICARD foram as empresas que efetivamente tiveram o dispêndio do ágio, e o benefício existente, amortização fiscal do mesmo somente seria possível nessas empresas, não havendo possibilidade de suas transferências para a Recorrente - Hipercard BM, já que ela nada adquiriu.

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7o e 8o da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

O valor pago pela adquirente, pela Hipercard ACC, para a BRPAR, empresa independente, possui intrínseco tal benefício fiscal, o que corrobora o objetivo precípua do legislador, viabilizando a aquisição de empresa brasileira, controlada por empresa no exterior.

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Importante ressaltar novamente que todas essas operações "Ágio Conabinu", "Ágio Hipercard" e "Ágio Conabinu/Hipercard" foram realizadas seguindo os parâmetros de mercado, em que se objetivou a aquisição da Hipercard ACC, operação realizada entre partes independentes, valor pago com ágio, que se basearam em laudos de avaliação realizada por empresa terceira, que calculou a rentabilidade futura pelo método de fluxo de caixa descontado (fls. 409/454).

Esses ágios, posteriormente transferidos para a Recorrente, quando da incorporação das empresas Conabinu e Hipercard ACC, passaram a ser deduzido na base de cálculo do IRPJ.

Assim, resta clara e legal a transferência do investimento com ágio para a Hipercard BM, ora Recorrente, que passa a ter o direito de amortizá-lo fiscalmente.

Infração da CSLL e Glosa das despesas de amortização do "Ágio E-Capture"

Com relação ao "ágio e-captive", que foi adicionado ao cálculo do lucro real, porém não o foi feito para a base de cálculo da CSLL, a fiscalização não questionou a existência em si dele, apenas e exclusivamente que o tratamento a ser dado à Contribuição deveria ter sido o mesmo, nos termos do art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95 e do art. 28 da Lei 9.430/96.

2008		2009		2010	
Ficha 09B Linha 13	Ficha 17 Linha 14	Ficha 09B Linha 12	Ficha 17 Linha 13	Ficha 09B Linha 14	Ficha 17 Linha 15
844.080,12	0,00	844.080,12	0,00	211.020,19	0,00

Entretanto, não é esse o meu entendimento e para tanto, valho-me voto vencedor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, no Acórdão n. 1301-001.893, desta mesma Turma Ordinária, datada de 20/01/2016, em situação semelhante, onde foi tratada a questão da dedutibilidade do ágio para fins de cálculo da CSLL, baseado na falta de previsão legal para sua adição.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n 9.065, de 1995)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (gn)

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que 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. (gn)**

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/2010-17, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei n 7.689/88

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

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n 7.689/99.

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

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. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

Número do Processo: 18471.000003/200585

Contribuinte: VALEPAR S/A

Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício

Data da Sessão: 06/12/2006

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

N Acórdão: 10322.749

Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano- calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso ex officio em relação ao ano- calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso ex officio para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano- calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA
Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN. 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. LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001 Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Súmula 1 C.C. n° 4) JUROS DE MORA TAXA SELIC São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Sumula 1 C.C. n° 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. (Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

Ainda, cabe destacar que o autuante invoca o art. 38 da IN 390/04, que tem como base o art. 13 da Lei 9.249/95, que da mesma forma não se aplica a este caso, visto que a vedação tratada nessa norma apesar de mencionar "amortização", esta deve ser contextualizada, no âmbito do inc. III daquele mesmo artigo, qual seja, "despesas de depreciação, amortização,

manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização do bens e serviços".

Dessa forma, entendo que inaplicável para o caso em tela deste dispositivo, já que estamos aqui tratando da despesa de ágio decorrente da amortização de intangíveis, baseado em expectativa de rentabilidade futura.

No mesmo sentido, afastada a aplicabilidade do art. 44 da IN 390/04, que dispõe:

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

Aqui também descabe a aplicação, visto tratar-se a determinação legal de depreciação, amortização e exaustão de bens móveis e não do caso em menção aqui, de ágio decorrente da amortização de intangíveis, baseado em expectativa de rentabilidade futura.

Desta feita, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

Das glosas das despesas de descontos concedidos em operações de crédito

Com relação a este tópico, a fiscalizada foi intimada a esclarecer as despesas lançadas na rubrica denominada "Operações de Crédito", respondendo que se tratavam de abatimentos apurados nos recebimentos de créditos.

Conta	Ano	Valor
8195210022 - OPERAÇÕES DE CRÉDITO	2008	33.539.404,30
0981952018000 - OPERACOES CREDITO	2009	69.172.196,06
0981952018000 - OPERACOES CREDITO	2010	109.671.753,15

Explicou ainda, a fiscalizada, que as deduções de tais despesas estavam baseadas no art. 299 do RIR/99, já que se referem a descontos concedidos em renegociação de operações de empréstimos, elas não estão relacionadas com o art. 9 da Lei 9.430/96.

A fiscalização entretanto, considerou-as não dedutíveis na base de cálculo do lucro real e da CSLL, já que baseadas nos arts. 9 a 20 da Lei 9.430/96, capítulo relacionado às perdas no recebimento de créditos.

Entendeu que o ato de perdoar a dívida, parcial ou total, da dívida pelo credor não está previsto em lei como ensejadora de dedução nos termos do art. 9 da referida lei, tratando-se na verdade de mera liberalidade da empresa.

A decisão recorrida, da mesma forma, entendeu não serem essas despesas dedutíveis:

46. Não assiste razão à defesa. A expressão “perda no recebimento de crédito”, nos termos do caput do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, como bem frisou a autuação, deve ser entendida como sendo “o resultado negativo apurado ao

final de um conjunto de atos empreendidos para o recebimento do crédito frente ao devedor, tais como, renúncias de qualquer espécie — descontos, perdões, abatimentos e outros — insuficiência de bens arrendados em garantia, insolvência do devedor e outros negativos do mesmo gênero”.

47. De maneira que a dedução dos referidos descontos como despesa, ainda que tenham sido reconhecidos como receita, sujeita-se, ao revés do que se tentou inculcir, ao regramento especial dos arts. 9º ao 12 da Lei nº 9.430, de 1996²⁹, e não ao do art. 299 do RIR, de 1999.

48. Mesmo que houvesse sujeição a este último artigo, o que se cogita para argumentar, por tratar-se o perdão da dívida, parcial ou total, de ato de liberalidade do credor, como ressaltado no Termo de Encerramento, não haveria falar em sua dedução³¹.

A recorrente, por sua vez, sustenta que a norma prevista na Lei 9.430/96 só se aplicam às perdas provisórias, relativas a créditos que contribuintes ainda pretendem receber, não sendo o caso destas despesas, as quais já foram receitas um dia, e assim devidamente tributadas, porém, não se logrou êxito em recebê-las, tornando-se assim, perda definitiva.

Ora, lembrem-se que a Recorrente é instituição financeira, e como tal, é de sua operação a realização de empréstimos, sendo claro que é muito comum neste tipo de atividade a realização de acordos com clientes inadimplentes.

Nessas situações, melhor que se receba uma parte do crédito do que nada, e nessa esteira, a concessão de descontos e abatimentos é muito comum, tornando-a despesa operacional, da atividade.

Descrevo aqui parte do Acórdão 1301-001.209, desta Turma, que tratou de igual situação e foi voto vencedor:

Essa questão da dedutibilidade dos descontos concedidos para recebimento de créditos foi analisada no Acórdão 10195.469, de 26 de abril de 2006. No voto condutor a Relatora demonstra que a dedutibilidade dos descontos concedidos não se subordina às regras do art. 9º da Lei nº 9.430/96, uma vez que os descontos são perdas definitivas, e o art. 9º da Lei nº 9.430/96 trata de perdas provisórias, isto é, da possibilidade de deduzir perdas ainda não ocorridas. A conferir:

Acórdão nº10195.469, de 26 de abril de 2006:

“ O julgador de primeira instância (...) manteve a glosa ao fundamento de que, para serem dedutíveis, as perdas não poderiam caracterizar liberalidade, e deveriam atender as condições previstas na Lei 8.981/95 e na Lei 9.430/96.

Quanto à questão da liberalidade, peço vênia para discordar do ilustre Relator. É notório que, para as instituições financeiras, em negociações com os clientes para possibilitar o recebimento dos créditos, a concessão de descontos, mesmo expressivos, não representa liberalidade, caracterizando-se como despesa necessária, usual e normal.

O segundo fundamento da decisão para manter a glosa também não prospera.

Antes da vigência da Lei 9.430/96 a sistemática consistia em constituir uma provisão baseada em estimativas levando em consideração o estoque de créditos, e deduzir o respectivo valor. Ou seja, a dedução era feita antes que ocorresse qualquer perda. Sobrevindo a perda, o lançamento não era em conta de resultado, uma vez que para tanto fora constituída provisão, e apenas quando esgotada a provisão a diferença era levada a resultado. Essa sistemática mudou com a Lei 9.430/96, que vedou a constituição da provisão, e as perdas (definitivas ou provisórias) passaram a ser contabilizadas diretamente como conta de resultado.

As disposições dos §§ 8º e 9º do artigo 43 da Lei 8.981/95 e do art. 9º da Lei 9.430/96 dizem respeito a perdas provisórias, isto é, a créditos para os quais não foi dada quitação ao devedor, mas que já estejam vencidos há um ou dois anos, ou para os quais tenham sido esgotados os meios legais de cobrança. Não se compreendem, aí, os créditos já liquidados (perdas definitivas).

*De fato, o § 7º do artigo 43 da Lei 8.981/95 determina que os prejuízos **realizados** no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão e o eventual excesso verificado será **debitado a despesas** operacionais. Portanto, não há qualquer condição para a dedução das perdas definitivas. Apenas, eram elas debitadas à provisão antecipadamente constituída para suportá-las, sendo debitadas a despesas em caso de a provisão ser insuficiente para suportá-las.*

O parágrafo 8º do art. 43 permitia o débito de perdas provisórias, isto é, de créditos vencidos há um ou dois anos (conforme o valor), mas para os quais o credor não deu quitação ao devedor.

Da mesma forma, o § 1º do art. 9º da Lei 9.430/96 trata das condições para dedução de perdas não definitivas, mas que, em certas circunstâncias relacionadas com a existência de garantia e o tempo decorrido desde o vencimento, já podem ser consideradas perdas.”.

De se registrar que ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão acima mencionado foi negado provimento.

Dessa forma, entendo que para este item da autuação, não prospera a glosa lançada pela fiscalização.

Da glosa da despesa com o pagamento de juros sobre capital próprio

Neste item cabe tecer comentários acerca da alegação trazida no recurso voluntário pelo ora recorrente de que a discussão travada não é da validade e permissibilidade legal de se pagar JCP de anos anteriores, o próprio fiscal entendeu serem possíveis, **desde que provados, os valores ano a ano, serem dedutíveis dentro dos limites legais.**

Convém reproduzir a abordagem da decisão *a quo*, que manteve a glosa, invocando a impossibilidade de se pagar JCP de períodos anteriores, contrapondo argumentação trazida na impugnação:

54. Não há acordar com a defesa. Com efeito, inexiste vedação legal ao registro de pagamento de juros sobre capital próprio de períodos anteriores. Não existe todavia porque é prescindível, uma vez que, consoante art. 347 do RIR, de 1999, deve-se observar o regime de competência na dedução de despesas e custos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

59. De mais a mais, não há qualquer ressalva no §1º do art. 347 do RIR, de 1999³⁷ quanto à aplicação exclusiva dos limites nele previstos aos juros pagos ou creditados no período relativo à dedução. De maneira que, considerando-se a possibilidade de deduzir-se juros sobre capital de períodos anteriores, o que se cogita para argumentar, ainda assim persistiria o excesso apontado no Termo de Encerramento.

60. Noutra viés, a dedução do referido excesso de JSCP diminuiu o Lucro Real do ano calendário de 2008, particularidade que se enquadra na alínea “b” do § 5º do art. 6º do Decreto nº 1.598, de 1977, e, de conseqüente, autoriza a formalização de lançamento. Equivocou-se a defesa quanto à interpretação do dispositivo.

Assim, diante das novas alegações trazidas em sede recursal, e que não foi objeto de impugnação, e, conseqüentemente sem manifestação da DRJ/REC, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto 70.235/72, verifica-se a ocorrência da preclusão, não devendo tais alegações quanto a este item serem conhecidos.

Da insuficiência de pagamento da CSLL devida pelas Instituições Financeiras

O contribuinte foi autuado ao pagamento de CSLL, em razão de sua insuficiência no ano de 2008, decorrentes da alteração da alíquota devida, que foi alterada pela MP nº 413/08, de 9% para 15%, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2008.

A norma determinou um critério de proporcionalidade em função da receita bruta acumulada de maio a dezembro sobre a receita bruta anual, nos termos da IN 810/08.

Assim, apurou a Fiscalização uma diferença a ser recolhida no valor de R\$895.836,76.

Em impugnação alegou-se que a majoração da alíquota da CSLL está sendo discutida na esfera judicial, de tal forma que a decisão *a quo* foi a seguinte:

65. Consoante Parecer Normativo Cosit/RFB nº 7, de 22 de agosto de 2014, a atitude de o contribuinte propor ação judicial de qualquer modalidade contra a Fazenda Pública – que, ao final deve prevalecer⁴⁰ – com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

66. De sorte que por conta disso é de declarar a definitividade do respectivo crédito. Cumpre à delegacia de origem acompanhar o desenrolar da ação judicial.

Entretanto, o contribuinte, em sede recursal vem a entender que os valores a título de multa e juros deveriam ter sido excluídos do lançamento, já que realizados depósitos judiciais dos montantes integrais.

Importante ressaltar que tal alegação é nova, que não foi objeto da impugnação, operando-se a preclusão, de tal forma que deixo de conhecê-la, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício

A Fiscalização procedeu à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução com base nas despesas glosadas, o que resultou na constatação de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre estimativas mensais. Por essa razão, foram exigidas multas isoladas de 50% sobre as diferenças recolhidas a menor nos meses de janeiro a dezembro de 2008, 2009 e 2010:

Mês / Ano	IRPJ	CSLL
jan/2008	1.890.385,57	683.704,11
fev/2008	1.856.510,06	671.508,93
mar/2008	2.035.589,75	735.977,62
abr/2008	2.034.693,53	732.489,67
mai/2008	2.163.640,89	1.305.254,62
jun/2008	2.051.939,99	1.254.053,02

jul/2008	1.966.150,85	1.263.927,70
ago/2008	1.955.158,45	1.148.119,90
set/2008	1.515.016,39	981.926,15
out/2008	1.515.016,38	1.022.888,01
nov/2008	-	-
dez/2008	-	710.030,97
jan/2009	2.215.183,90	1.334.385,84
fev/2009	2.137.191,31	1.287.590,29
mar/2009	1.257.710,93	759.902,06
abr/2009	1.405.712,45	848.702,97
mai/2009	1.292.827,61	780.972,06
jun/2009	4.848.655,98	2.914.469,09
jul/2009	616.595,93	375.233,06
ago/2009	3.761.916,06	2.262.425,14
set/2009	2.187.392,72	1.317.711,13
out/2009	2.283.256,09	1.375.229,16
nov/2009	2.406.076,65	1.448.921,49
dez/2009	-	-
jan/2010	1.574.151,98	949.766,69
fev/2010	1.402.830,00	846.973,50
mar/2010	1.563.769,99	943.537,51
abr/2010	1.516.175,90	950.106,92
mai/2010	1.560.000,00	936.000,00
jun/2010	1.603.141,63	961.884,98
jul/2010	1.820.304,95	1.092.182,97
ago/2010	1.252.928,99	751.757,40
set/2010	1.387.273,28	832.363,97
out/2010	-	875.342,97
nov/2010	-	859.169,12
dez/2010	-	-

Valores expressos em Reais

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

Recentemente, este Colegiado vem se manifestado, de forma não-unânime, em diversas oportunidades sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as

hipóteses em que foi cominada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, este não é o meu entendimento.

Vejamos, nesse sentido, a ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido na 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Ora, ainda que a lei tenha sido alterada, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Entendo que o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

O fato de a Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Assim sendo, julgo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago. Isso no caso manutenção de alguma glosa.

Da exigência de Juros sobre multa de ofício

A recorrente pugna pelo reconhecimento da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício calculada na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, já que as multas possuem caráter punitivo e sancionatório diante do inadimplemento da obrigação e sua aplicação serviria apenas para punir a inexecução da obrigação e não o de repor ou indenizar o capital alheio.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Nos termo do art. 61 da Lei 9.430/96:

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.

Ou seja, na forma do §3º do art. 61, incidem os juros moratórios sobre os débitos de que trata o *caput*, tributos e contribuições, mas não sobre as multas de ofício.

Não há essa previsão legal, pois se assim fosse, o legislador teria assim previsto.

O que se prevê aqui é a multa de mora prevista no §2º, sobre os débitos indicados.

Da mesma forma, temos no Código Tributário Nacional, em seu art. 161:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A norma determina a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago, sem prejuízo das penalidades cabíveis. O crédito tributário é o tributo ou obrigação tributária, e assim, não se constitui em sanção de ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, e sobre ele incide os juros e as penalidades e não se incluindo neles.

Dessa forma, neste item dou provimento ao Recurso Voluntário

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por NÃO CONHECER dos pontos relativos aos Juros sobre Capital Próprio e da exclusão da Multa e dos juros sobre a CSLL de 2008 por preclusão, quanto aos demais itens, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Redatora Designada

Em que pese os argumentos da ilustre relatora, divirjo do seu voto quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

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

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

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

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

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

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

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

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

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

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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

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

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
TAXA SELIC.*

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

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

Processo n° 10480.729104/2013-21
Acórdão n.º **1301-002.281**

S1-C3T1
Fl. 2.666

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

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

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

assinado digitalmente

Milene de Araújo Macedo