



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

**Processo n°** 10865.721693/2012-01  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.535 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** TRW AUTOMOTIVE LTDA.  
 FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

Na operação em que a controlada incorpora coligada imediatamente após esta ter adquirido suas quotas de capital, não se justifica o incorporador contabilizar ágio de si próprio.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. DOLO DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo no lançamento demonstração concreta quanto à suposta fraude praticada, de modo a caracterizar a intenção dolosa, é improcedente o agravamento da multa.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. IMPOSIÇÃO.

Por tratar-se de crédito tributário, a multa de ofício submete-se à incidência dos juros moratórios previstos no Código Tributário Nacional.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE.

A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

**LANÇAMENTO REFLEXO**

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

A contagem do prazo decadencial nos lançamentos que envolvem ágio conta-se a partir da data em que ocorreu sua amortização da base de cálculo dos tributos.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. CONTAGEM. MARCO INICIAL.

Inexistindo recolhimento à conta dos tributos no período, o termo inicial para contagem do prazo decadencial principia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa rege-se pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA - ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; II) Em relação ao recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: II.a) Por maioria de votos, CANCELAR as multas isoladas a partir de 2007. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto; II.b) Por maioria de votos, manter a glosa dos Juros sobre capital próprio (JCP). Vencido o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas; e II.c) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto - Presidente

Processo nº 10865.721693/2012-01  
Acórdão n.º **1401-001.535**

**S1-C4T1**  
Fl. 4

---

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos – Relator

*(assinado digitalmente)*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio e Aurora Tomazini Carvalho.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que consta da decisão de piso, fls. 1832-1843:

*No âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.12.00-2012-00250-2, contra a contribuinte acima identificada foi lavrado auto de infração que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa isolada, juros de mora, e multa de ofício qualificada.*

*O lançamento baseou-se em glosa de despesas com amortização de ágio interno que não foram computadas na apuração do lucro real, glosa de importância paga a título de remuneração de capital próprio, compensação indevida de prejuízo operacional além de multa isolada decorrente da falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre bases de cálculo estimadas, sintetizado no quadro a seguir:*

<b>Tributo</b>	<b>Lançado</b>	<b>Multa isolada</b>	<b>Multa</b>	<b>Juros</b>	<b>Total</b>
<b>IRPJ</b>	59.601.419,24	16.252.833,73	89.402.128,86	24.585.619,92	189.842.001,75
<b>CSLL</b>	23.784.213,52	6.340.067,40	35.676.320,28	9.202.073,49	75.002.674,69
<b>Total</b>	83.385.632,76	22.592.901,13	125.078.449,14	33.787.693,41	264.844.676,44

*Consta do Termo de Verificação de Infração Fiscal (TVIF, fls. 53/71) que a emissão do MPF decorreu de diligência fiscal que teve por objeto a obtenção de informações sobre as circunstâncias que interferiram na arrecadação de tributos e contribuições federais relativamente aos anos-calendário de 2008 a 2010, notadamente a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrente da amortização de ágio, além de pagamento de juros sobre capital próprio.*

*Acha-se consignado no TVIF que no início de 2004 a contribuinte tinha como sócias a canadense TRW Canadá Ltd., a americana KH Holdings Inc. e a brasileira TRW Comércio e Participações Ltda. (que passará a ser denominada TRW-Par).*

*Detinha o controle da fiscalizada a TRW Canadá Ltd., com 51,01%, enquanto a TRW Par detinha 7,38%; a KH Holdings Inc. participava com 41,38%. Além disso esta última controlava a TRW Par, com 98,84% de participação.*

*Na resposta à intimação que lhe fora endereçada (fls. 1091/1112), sob a justificativa de transferir o controle da operação brasileira para o Canadá, bem como reduzir as despesas administrativas, comerciais e financeiras, propiciando maior rentabilidade ao empreendimento e racionalização do trabalho, a contribuinte relatou a existência de reorganização societária que na primeira etapa definiu para ela a composição societária antes referida, além de a TRW Canadá Ltd. ter constituído uma nova holding no Canadá, denominada Canadá Holdco.*

*Na segunda etapa a TRW Canadá integralizou 51% de participação na Canadá Holdco com os 51,01% que detinha de participação na contribuinte. A Canadá Holdco passou a deter participação direta na TRW Automotive Ltda. A KH Holdings subscreveu 49% na Canadá Holdco. Nesse ponto a composição da contribuinte era detida pela Canadá Holdco, com 51,01%, pela KH Holdings Inc, com 41,38% e pela TRW Par, com 7,38%.*

*Na terceira etapa a KH Holdings Inc. ingressou no capital da Canadá Holdco com sua participação na TRW Par e na TRW Automotive. A Canadá Holdco passou a deter 98,84% na TRW Par e 92,39% na TRW Automotive.*

*Na quarta etapa a Canadá Holdco ingressou no capital social da TRW Par com sua participação direta na TRW Automotive, tendo as ações desta sido avaliadas a preços de mercado. A TRW Par passou a deter 99,77% de participação direta na contribuinte TRW Automotive.*

*Na quinta etapa ocorreu incorporação reversa, em que a TRW Par foi incorporada pela TRW Automotive.*

*Na sexta etapa ocorreram alguns eventos em que, ao final, a composição da Canadá Holdco passou a ser detida pela TRW Canadá Ltd., com 79,9% e KH Holdings Ltd., com 20,1%. A Canadá Holdco continuou a deter 99,77% da TRW Automotive. Os eventos que ocorreram na sétima etapa não alteraram a composição da contribuinte.*

*Ao final a TRW Canadá Ltd. detinha 100% da Canadá Holdco, que, por sua vez, detinha 99,77% da TRW Automotive.*

*Ao tratar da geração de ágio interno a fiscalização registrou no TVIF que, sob o controle da Canadá Holdco, as ações da TRW Automotive foram avaliadas a preços de mercado em R\$ 620.464.000,00, com fundamento em rentabilidade futura, e possibilitaram à TRW Par contabilizar ágio no valor de R\$ 342.600.873,55 em face do Patrimônio Líquido (PL) da investida TRW Automotive Ltda. (vide descrição da quarta e quinta etapas do processo de reorganização).*

*Em seguida a investida TRW Automotive incorporou sua controladora TRW Par, recebendo o PL da incorporada pelo valor contábil de R\$ 603.189.778,60, aí contido o ágio interno obtido na aquisição do investimento junto à Canadá Holdco. A*

*partir daí, houve amortização fiscal do ágio detido pela TRW Par baseado na rentabilidade futura da TRW Automotive em sessenta parcelas mensais de R\$ 5.710.014,56 a partir de setembro de 2004.*

*Outro aspecto suscitado pela fiscalização foi o de que a intenção de reduzir despesas, aumentar a rentabilidade do empreendimento e racionalização de trabalho não existiram, pois desde sua criação em 2003 a TRW Par situava-se nas instalações do parque industrial da TRW Automotive, sem funcionários e sem qualquer espécie de custo, a não ser despesas operacionais lançadas na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) de 2004, no valor de R\$ 15.253,14.*

*Assim, conforme a fiscalização, o único propósito foi o de criar mais valia fictícia para investimento que sempre esteve em poder do controlador do grupo transnacional TRW, em vista de que inexistiu ingresso de recurso no Brasil.*

*Segundo a autoridade fiscal tal procedimento afronta as regras que regem a matéria, pois a legislação permite seja amortizado ágio desde que efetivamente pago; que exista ingresso de recursos desembolsados sob a perspectiva de rentabilidade futura e que envolva terceiro não ligado.*

*A fiscalização consignou que nos anos seguintes ao registro do ágio a contribuinte reduziu seu capital social e devolveu à sócia majoritária TRW Canadá Ltd. As importâncias de R\$ 88.000.000,00, R\$ 66.000.000,00 e R\$ 50.000.000,00 em 2006, 2008 e 2009, respectivamente. Tal circunstância possibilitou afirmar que “grande parte da mais valia criada artificialmente retornou ao investidor no exterior, na forma de devolução de investimentos, sem tributação”.*

*A autoridade fiscal registrou no TVIF que não se trata de aplicar a norma geral antielisão prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, tampouco as regras contábeis instauradas com o advento da Lei nº 11.638/2007, que vedam a contabilização e amortização de ágio gerado internamente.*

*A base do lançamento, segundo a fiscalização, reside na*

*...geração espontânea de despesas, sem desembolso, mediante artifício doloso consistente em atribuir valor de rentabilidade futura a um ativo que já estava dentro do grupo econômico e dar consequência tributária à operação, aproveitando-se de lei vigente editada para disciplinar amortização dedutível de efetiva aplicação de capital empreendedor.*

*Assim, para efeito de apuração do resultado tributável, a fiscalização considerou não dedutíveis as despesas relativas à amortização fiscal do ágio que, analisadas em seu conjunto, revelaram atos simulados com o objetivo de criar despesas inexistentes de fato.*

*Em face de ter considerado que o ágio criado artificialmente contribuiu para incrementar o PL, que é a base de cálculo de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), a fiscalização elaborou tabelas de recálculo dos juros, com vistas a verificar eventual excesso de despesas financeiras sob tal rubrica e confirmou que a contribuinte tinha limites para efetuar os pagamentos.*

*Entretanto, em vista de que a dedutibilidade de JCP está condicionada à observância do regime de competência foi efetuada a glosa do valor de R\$ 41.800.000,00 deduzido em 2010 e relativo a 2006 e 2007, aproveitando-se o imposto de renda de 15% retido na fonte como dedução do IRPJ devido em função da glosa. A razão do aproveitamento reside no fato de que com a tributação criou-se reserva livre suficiente para transformar o JCP em lucro distribuído, que não sofre tributação.*

*A fiscalização considerou que embora os negócios jurídicos relativos à reorganização societária tivessem acontecido no ano de 2004 a dedução das despesas referentes à amortização do ágio prolongou-se até o mês de agosto de 2009.*

*Por considerar que existiu simulação a autoridade fiscal aplicou a regra do art. 173 do CTN, sob o entendimento de que embora o fato que dera origem à despesa simulada já tivesse sido atingido pelo fenômeno decadencial, os seus efeitos, isto é, a dedução das despesas a partir do ano-calendário de 2006 não se encontrava decaída.*

*Consta do TVIF que foram exigidas multas isoladas pelo fato de que a glosa das despesas ocasionou antecipação de imposto insuficiente para fazer face à nova base de cálculo obtida com a glosa.*

*Sob o entendimento de que houve conduta comissiva dolosa da contribuinte, materializado na dedução de despesas que sabia ou deveria saber inexistentes foi aplicada multa qualificada de 150%, que incidiu sobre os tributos exigidos, relativos à glosa da amortização do ágio.*

*Por considerar que ocorrera crime contra a ordem tributária a autoridade fiscal lavrou representação fiscal para fins penais, cadastrada sob nº 10865.721694/2012-48.*

*Com vistas ao arrolamento de bens e direitos, para acompanhamento do patrimônio da contribuinte, formalizou-se processo administrativo autuado sob nº 10865.721743/2012-42.*

*Regularmente intimada da imposição tributária a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 1686/1807. As razões de defesa declinadas na peça reclamatória vão desdobradas em conformidade com os tópicos suscitados pela impugnante.*

*- dos fatos efetivamente ocorridos*

*Arguiu que os atos societários praticados devem ser analisados em conjunto, considerando seus vários aspectos a fim de deslindar-se seu propósito negocial e econômico. A reestruturação societária teve como objetivos principais a transferência do controle da operação brasileira para a extensão canadense do grupo e a redução de despesas administrativas, comerciais e financeiras.*

*No ano de 2004, além das alterações societárias, passou por reestruturação interna cujo objetivo foi o de aumentar ganhos de produtividade e consolidar-se no mercado. Nesse passo, ocorreu a extinção da filial de Mauá, com a transferência de operações para Limeira e para Lavras.*

*As observações do fiscal de que a TRW Par não possuía funcionários, embora corretas, não desnaturam sua existência e a validade das operações praticadas, pois a função de uma holding é a de conter investimentos. É improcedente a afirmação de que a TRW Par fora constituída em 2003, pois desde 1993 ela existia sob o nome de Lucas Indústria e Comércio Ltda., tendo sua denominação sido alterada para TRW Par em 2002.*

*Após descrever as etapas da reorganização societária anteriormente referida registrou que ao final do processo “restou devidamente cumprido o propósito de se transferir seu controle à holding canadense Canada Holdco”, ao mesmo tempo em que registrou ser descabida a ilação do fiscal quando consignou no TVIF que a primeira fase do processo não teve qualquer efeito sobre a controlada brasileira, em vista de que continuou sobre o controle maior da americana TRW Automotive Inc, uma vez que seu controle direto foi alterado, deixando a KH Holding Inc de participar de seu capital.*

*- da preclusão de o fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio*

*Alegou que embora o ágio tivesse sido amortizado no período de 2006 a 2009 o fato contábil que lhe deu origem surgiu em 31/8/2004, circunstância que impede a fiscalização de questionar sua legalidade, em vista do transcurso do prazo decadencial entre seu nascimento e a notificação do lançamento à impugnante, considerando-se as regras do § 4º do art. 150 do CTN.*

*Aduziu que ainda que se analisasse a questão sob o prisma das regras do inciso I do art. 173 do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria 1/1/2005, o que impediria qualquer exigência de tributo. Em seu auxílio citou jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do então Conselho de Contribuintes (CC)*

*Arguiu que*

*...o ágio contabilizado em 2004 é dado contábil e societário e representa, na verdade, parte do custo de aquisição do ativo*

*respectivo. No caso, por disposição legal específica, autoriza-se a 'antecipação' do aproveitamento desse 'custo' em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização, desde que a motivação do referido ágio seja a rentabilidade futura da companhia. Como se sabe, se não existisse a norma hoje prevista na Lei n. 9.532/97, autorizando a amortização do ágio em prazos determinados, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do respectivo ativo que o gerou, uma vez que tais valores constituem-se como custo de aquisição (reduzidor do preço de venda).*

*- da validade do ágio interno*

*A impugnante suscitou a delimitação existente entre o Direito Contábil Societário e o Direito Contábil Fiscal para alegar que o primeiro deles traz em seu bojo as normas que regulam as práticas contábeis para atendimento da legislação comercial/societária. Aduziu que em atendimento da Instrução CVM nº 247/96 a TRW Par desdobrou o custo de aquisição das quotas da impugnante em investimento pela equivalência patrimonial e ágio.*

*Acrescentou que a fiscalização equivocadamente concluiu que o ágio seria inválido, por ter sido gerado em operação entre partes vinculadas e destituído de pagamento. Entretanto a legislação societária não prevê a inexistência de tais eventos para considerar válidas as operações da espécie.*

*Depois de extensa argumentação a impugnante alegou que a possibilidade da integralização de capital com bens e/ou direitos, bem como a equiparação dessa integralização à alienação de bens e/ou direitos pode ser claramente identificada nas normas legais societárias e contábeis, bem como na legislação tributária nacional e nas normas legais societárias e contábeis, não havendo qualquer impedimento a respeito do mencionado procedimento (fl. 1718).*

*Arguiu que o valor do bem na conferência em integralização de capital será aquele correspondente às quotas subscritas, amparado em laudo de avaliação, conforme se verifica no caso presente, em que houve aquisição de participação societária sem pagamento, na qual a TRW Par adquiriu as quotas da impugnante.*

*Assim, segundo alegou, não houve pagamento, pois trata-se de conferência de bens em integralização de capital, cujo custo de aquisição é o valor do capital da TRW Par aumentado e integralizado pela Canadá Holdco por meio da conferência das quotas da impugnante, custo esse dividido em valor do investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP) e ágio.*

*- da natureza jurídica do ágio em face do Direito Contábil Fiscal/Tributário*

*A impugnante descreveu a legislação que rege a matéria, notadamente o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que em um dos dispositivos trata da avaliação do investimento em coligada ou controlada e determina o desdobramento do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e do ágio, que no caso destes autos, tem por fundamento a rentabilidade futura, prevista na alínea “b” do § 2º.*

*Consignou que a legislação tributária não cria óbice quanto à possibilidade de integralização de capital mediante conferência de participação societária, tampouco quanto às ações serem avaliadas com base em expectativa futura, fundamentada em laudo de empresa especializada. Ressalvou que a Lei nº 9.249/95, art. 23, autoriza às pessoas físicas a conferência de bens a valor de mercado com vistas à integralização de capital.*

*Assim, não há necessidade de pagamento para que se configure o custo de aquisição de participação societária, com a ressalva de que embora não seja necessário o desembolso, sempre haverá um custo a ser suportado pelas partes, que poderá dar origem ao ágio estabelecido no art. 385 do RIR/99.*

*Alegou que o ágio em questão está associado à expectativa de lucros futuros do investimento, que seria amortizado em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados.*

*Aduziu que em situações como a presente a legislação é silente quanto a se observar a existência de partes vinculadas. Regras específicas existem em situações determinadas, como distribuição disfarçada de lucros e preços de transferência. Segundo a impugnante, ainda que houvesse regras específicas, seriam no sentido de conduzir o valor das operações para os preços de mercado, o que não se aplica no caso em face de que a operação está lastreada em laudo de avaliação.*

*- da admissibilidade do ágio interno, da jurisprudência do Carf e da isonomia com tratamento fiscal do deságio (fl. 1725)*

*A impugnante alegou existir equívoco por parte da fiscalização ao adotar entendimento semelhante ao da CVM e ao abordar a questão do ágio interno apenas sob a perspectiva da ciência contábil, pois a própria CVM, no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 1/2007, que trata do ágio interno, reconhece, na sua incidência, existir o efetivo atendimento aos requisitos societários, sem questioná-lo sob o aspecto da legislação societária.*

*Em seu auxílio citou excerto de texto elaborado por Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Júnior, bem assim voto proferido em julgamento no âmbito do Carf, que trata de operações dentro de um mesmo grupo, e reconhece a legitimidade de amortização do ágio.*

*Valendo-se de interpretação analógica a impugnante registrou manifestação do Fisco que entende deva o deságio ser reconhecido como receita na hipótese em que a extinção do*

*investimento por incorporação para registrar que se trata de tratamento desigual para situações idênticas, pois se o valor de mercado de suas quotas fosse inferior ao seu patrimônio líquido o Fisco não isentaria a tributação do deságio.*

*- do propósito comercial e da aplicabilidade às operações*

*A impugnante arguiu que os atos praticados em sequência tiveram o objetivo de transferir o controle da operação brasileira à holding canadense, visando tornar a estrutura do grupo mais simples e menos custosa com olhos para a expectativa de lucratividade nos períodos posteriores à incorporação da TRW Par pela impugnante, e na posição de destaque alcançada pela TRW no mercado. Tal circunstância apresenta-se como suficiente para demonstrar a validade e o propósito dos atos praticados anteriormente.*

*Registrou a impossibilidade de se admitir a tese suscitada pela fiscalização, pois*

*a) todos os atos praticados, considerando-se as operações internas e externas do grupo tiveram por motivos i) a transferência do controle societário da operação brasileira para a holding canadense Canadá Holdco. (o que efetivamente ocorreu), e ii) a redução de custos e despesas administrativos, comerciais e financeiros;*

*b) a finalidade dessas (sic) operação, por sua vez, foi a de aumentar a lucratividade do grupo, melhorando a colocação da impugnante em seu mercado de atuação;*

*c) todos os atos societários praticados inserem-se congruentemente (sic) neste contexto de transferência do controle da operação brasileira para a empresa canadense e redução de custos e despesas do grupo, para fins de sua melhor atuação em seu ramo de atividade, com melhor posicionamento frente a clientes e maior lucratividade.*

*A contribuinte consignou em sua impugnação diversos gráficos de índices de resultado, ao mesmo tempo em que alegou que após a reorganização societária eles sofreram significativa melhora em relação ao ano de 2003, com a ressalva de que o advento da crise financeira de 2008 afetou negativamente seu desempenho, para concluir que os atos praticados demonstram que sua intenção não era predominantemente tributária e que, portanto, não há que se falar em falta de propósito de negócio.*

*Ainda que se analisasse a operação sob o prisma da coerência com o planejamento estratégico do empreendimento ela seria válida, pois ficou demonstrado que ela estava alinhada com os planos, além de existir congruência entre o motivo e sua finalidade, que não era predominantemente tributária.*

*- da dedutibilidade das despesas*

*A impugnante alegou que no caso presente não se aplica a regra geral prevista no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda/1999 (RIR/1999) em vista de que a autorização para deduzirem-se despesas com ágio foi regulamentada especificamente pelo art. 386, III, § 2º daquele regulamento.*

*Assim, em face da antinomia entre as normas antes descritas, prevalece a norma específica que permite sejam as despesas com amortização do ágio deduzidas, ainda que não cumpridos os requisitos da regra geral a que se refere o art. 299.*

*- da ausência de simulação*

*Alegou que não procede a acusação de que praticou atos simulados para criar as despesas, pois sua intenção não fora encoberta, todos seus atos, que demonstravam interesse na busca da reorganização societária, foram levados aos registros públicos o que descaracteriza simulação ou ocultação. Consignou que a fiscalização não comprovou a ocorrência da simulação.*

*Arguiu que no caso presente não ocorreu simulação, pois as operações efetuadas entre as partes não aparentavam direito diverso do que foi efetivamente contratado, tampouco verifica-se incidir a regra do art. 167, § 1º, II, do CC, em vista de que os negócios praticados continham declarações e cláusulas verdadeiras. Além de os atos terem sido praticados às claras, nenhum deles é proibido pelo nosso ordenamento jurídico. Em seu auxílio, citou acórdão do então Conselho de Contribuintes.*

*- da inexistência de sonegação, fraude ou conluio e da inaplicabilidade da multa agravada*

*A impugnante alegou que não há como prosperar a exasperação da multa imposta em face de que não houve intenção dolosa na prática das operações relacionadas com o ágio e sua dedução.*

*Arguiu que a fiscalização “qualificou genericamente sua conduta como dolosa sem apontar expressamente se era hipótese de sonegação, fraude ou conluio – condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, às quais o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 faz referência”.*

*Aduziu a contradição da autoridade fiscal quando afirmou que a impugnante manteve a administração tributária em erro, a despeito de os negócios jurídicos praticados terem sido levados a registro.*

*Acrescentou que a fiscalização não demonstrou que agira de modo fraudulento, ao mesmo tempo em que citou jurisprudência administrativa e posicionamentos doutrinários que amparam suas alegações.*

*- da assessoria e da interpretação das normas*

*A impugnante alegou que para realizar as operações anteriormente referidas, cercou-se de assessoria para analisar*

*sua situação econômica e propor reorganização que atendesse os objetivos de simplificação de sua estrutura societária, com a transferência do controle da operação à holding canadense Canadá Holdco. Tal circunstância comprova a prudência, a cautela e sua boa-fé, o que afasta possível fraude por inexistir dolo.*

*Segundo os especialistas “a operação era transparente, lícita e possuía evidente propósito negocial, tendo como consequência o gozo de benefícios fiscais estipulados em lei”.*

*Arguiu que seu procedimento decorreu da interpretação de lei, descabendo falar-se em ato ilícito, conforme já decidiu o então Conselho de Contribuintes. Citou excerto do voto condutor proferido no acórdão CSRF 02-02.896 em auxílio ao seu argumento.*

*- da inaplicabilidade da multa agravada sobre glosa dos Juros sobre Capital Próprio*

*Sob o mesmo fundamento que contestou o lançamento da multa agravada incidente sobre as glosas decorrentes do ágio deduzido como despesa, a impugnante suscitou equívoco da fiscalização ao exasperar a multa imposta sobre os valores relativos às deduções decorrentes de JCP, pois não houve demonstração de que incidiu em qualquer das figuras típicas que ensejam tal imposição, a saber, sonegação, fraude ou conluio.*

*Alegou ter havido equívoco da fiscalização ao aplicar tal penalidade sem*

*ao menos ter apresentado fundamentação para tanto, fato que não se admite em vista de inexistir dolo, além do que resultou em cerceamento de defesa por não saber qual fora a razão para tal exigência.*

*- da decadência do direito de lançar parte dos créditos tributários*

*Arguiu a decadência do direito de o Fisco lançar crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2006, em vista de que os tributos lançados submetem-se à modalidade de lançamento por homologação, em que o Fisco dispõe de cinco anos a contar do fato gerador para homologar expressamente a atividade. Expirado esse prazo sem manifestação da administração tributária ocorre a homologação tácita, o que obsta a constituição de crédito tributário.*

*Considerando-se que a impugnante fora notificada do auto de infração em 27/6/2012, operou-se a decadência para os créditos tributários relativos ao ano-base de 2006.*

*Registrou que não é o caso de aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN, pois foi demonstrado inexistir ato fraudulento ou doloso que justificasse a imposição de multa agravada. Citou jurisprudência administrativa.*

*Arguiu a decadência do direito de o Fisco lançar multa isolada sobre o IRPJ e a CSLL apurado até 31/1/2007 em vista de que tais tributos sujeitam-se à sistemática de lançamento por homologação previsto no § 4º do art. 150 do CTN.*

*- da falta de previsão legal para adicionar à base de cálculo da CSLL a despesa com amortização de ágio objeto da glosa*

*Consignou que a base de cálculo da CSLL foi determinada de forma exaustiva, em que o legislador determinou cada um dos ajustes aplicáveis. Dentre as hipóteses de adição ao lucro líquido inexistia previsão para adicionar o valor correspondente à amortização do ágio de que se trata.*

*A impugnante descreveu a evolução legislativa referente à possibilidade de amortização do ágio, além das regras aplicáveis à apuração do IRPJ e CSLL e alegou que o tratamento fiscal do ágio não é coincidente para ambos tributos.*

*Após relatar o histórico legislativo concluiu que: i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível, e, iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio e que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77, que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permitem sua amortização em algumas hipóteses).*

*- da glosa da dedução dos juros sobre capital próprio e do regime de competência*

*Alegou que o entendimento da fiscalização, de condicionar a dedutibilidade dos JCP ao pagamento ou provisão em seus períodos de competência é incabível, pois após a edição da Lei nº 9.249/95 e alterações introduzidas pela Lei nº 9.430/96 os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a título de JCP devem ser considerados despesas para fins tributários, consoante as regras do art. 347 do RIR/1999, para efeitos de apuração do lucro real, e, em concordância com a IN 11/1996, para efeitos de apuração da CSLL.*

*O legislador não estabeleceu limite temporal para o pagamento de JCP, o que permite aos administradores deliberarem sobre seu pagamento em períodos subsequentes aos que lhes seriam passíveis de pagamento.*

*Nesse sentido, eles apenas podem ser considerados despesas financeiras no período em que seu pagamento ou crédito for efetivamente deliberado, momento em que se considera incorrida a despesa, que, no caso presente, ocorreu em 2010. Tal procedimento está em consonância com a regra prevista no art.*

29 da IN nº 11/1996 e em conformidade com o entendimento do Conselho de Contribuintes.

Aduziu que a obrigação contratual de pagar ou creditar JCP em determinado período é decisão dos sócios ou administradores e não se extingue pelo simples fato de não ter exercido esta vontade, descabendo falar-se em renúncia de direito.

É lícito contratualmente estabelecer o pagamento ou o crédito do JCP a qualquer momento, desde que atendidos os limites e condições legais aplicáveis à época da decisão, como foi no caso presente.

Arguiu que as limitações impostas pela legislação restringem-se a dois aspectos, o primeiro em razão da taxa de juros; o segundo em função dos lucros disponíveis. Citou acórdão do então Conselho de Contribuintes que reconheceu direito de um contribuinte distribuir JCP em ano calendário posterior, desde que demonstrado, ano a ano, haver capacidade para tanto.

Consignou que ao impor limitação não estabelecida na Lei nº 9.249/95 a fiscalização afrontou o princípio constitucional da legalidade, o art. 97 do CTN e o art. 2º da Lei nº 9.784/1999.

Registrou que ainda que se entenda que agiu em desconformidade com o regime de competência, este está previsto na IN 11/1996, embora as Leis nº 9.249/1995 e n. 9.430/1996 não façam referência.

Alegou que se admitido correto o entendimento da fiscalização, no sentido de que os JCP geram despesas dedutíveis apenas no ano-base ao qual se refiram, o lançamento é improcedente, pois não houve prejuízo ao fisco, em vista de que não ocorreu postergação do pagamento de tributo, tampouco houve redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, a teor do que preceitua o art. 273 do RIR/1999.

Citou voto proferido no julgamento do acórdão 108-07.651, que ao enfrentar a questão acerca da possibilidade de se deduzir valor pago a título de JCP relativo a períodos de competência anteriores entendeu que “a dedução dos juros sobre capital próprio em período de competência posterior não enseja lançamento de ofício, desde que não resulte desta postergação de despesa qualquer prejuízo ao Fisco”.

Por fim, arguiu que ainda que se considerasse a limitação de 30% para efeitos de compensação, imposta pela Lei nº 8.981/1995, não haveria prejuízo ao Fisco, pois “ao deixar de deduzir valores referentes a JCP do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2006 e 2007, acabou por recolher imposto a maior do que aquele que seria devido nesses anos calendários, caso tivesse realizado a dedução nos termos em que afirmado pelo sr. Agente Fiscal”.

- da impossibilidade de cobrança de multa isolada em razão de falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa

*Na sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL em bases correntes efetuam-se recolhimentos por estimativa; ao final do ano-base o contribuinte elabora a declaração de ajuste e a partir daí verifica a importância definitiva de tributo a pagar. Assim, apenas em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva; os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que antecipação dos tributos que serão devidos no encerramento do período-base.*

*Considerando-se que o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos períodos-base de 2006 a 2008, eventuais insuficiências de recolhimento de tributos não poderão ser punidas com multa isolada, conforme já decidiu o então Conselho de Contribuintes e, presentemente, o Carf.*

*- da concomitância de exigência da multa isolada e da multa de ofício*

*A impugnante alegou que incidiu o lançamento de multa isolada e multa de ofício sobre a mesma base de cálculo de importâncias supostamente devidas a título de IRPJ e CSLL, circunstância que caracteriza dupla incidência sobre a mesma materialidade. Citou acórdão nº 1401-00.021 do Carf que manifestou o entendimento de que apenado o continente, desnecessário e incabível se faz penalizar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo.*

*Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos.*

*A impugnante alegou que a cobrança de multa isolada era incabível, pois já estavam encerrados os anos-base de 2006 a 2008 quando da lavratura e ciência do auto de infração, e, não há possibilidade de cumulação da multa isolada incidente sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa com a multa de ofício, conforme a jurisprudência do Carf.*

*- da glosa de prejuízos fiscais da base de cálculo negativa de CSLL*

*Em vista de que a autoridade fiscal procedeu ao recálculo da base de cálculo negativa da CSLL, no ano-base de 2009 houve compensação de ofício, remanescendo valores inferiores aos efetivamente utilizados no período de apuração subsequente.*

*Assim, segundo entendimento da fiscalização, no ano de 2010 a impugnante teria compensado indevidamente o montante de R\$ 16.125.152,77 a título de prejuízo fiscal e R\$ 16.908.515,11 da base de cálculo negativa da CSLL.*

*Segundo a impugnante, em face dos argumentos que apresentou na contestação do auto de infração, não deve prevalecer o entendimento de que houve compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL.*

*Alegou que é improcedente a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada por falta de previsão legal, pois a Lei nº 9.065/1995, art. 13, que prevê incidência de juros de mora, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/1995 que, a seu turno, determina a cobrança do acréscimo apenas sobre tributos.*

*Segundo a contribuinte, multa é penalidade pecuniária que decorre de infração cometida e não se enquadra na definição de tributo estatuída no art. 3º do CTN. Dessa forma, exigir juros Selic sobre multa de ofício afronta o princípio da legalidade.*

*Arguiu que no Acórdão CSRF 02-03.133 a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pacificou entendimento de que os juros de mora apenas incidem sobre o valor do tributo e não alcançam o valor da multa de ofício aplicada.*

*Ao final a impugnante requereu o cancelamento integral dos autos de infração e a restauração do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo da CSLL.*

*Caso não seja esse o entendimento, requereu: i) o cancelamento da multa de ofício agravada por inexistência de fraude ou dolo; ii) o reconhecimento da decadência relativa ao ano de 2006; iii) o reconhecimento da decadência da multa isolada do ano de 2006; iv) a impossibilidade de se cumular cobrança de multa isolada com multa de ofício, em razão do encerramento dos períodos base, e v) decadência da multa isolada quanto às estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas até 31/1/2007.*

A 1ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para exonerar crédito tributário no montante de R\$ 74.454.398,51, distribuídos em R\$ 7.851.270,00 de multa isolada sobre IRPJ; R\$ 2.826.457,19 de multa isolada sobre CSLL; R\$ 44.701.064,43 de multa de ofício sobre IRPJ e R\$ 17.838.160,14 de multa de ofício sobre CSLL, mantendo os tributos exigidos.

Recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado excedeu a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O Acórdão nº 14-42.520 - 1ª Turma da DRJ/RPO recebeu a seguinte ementa, fls. 1830-1831:

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

*Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010*

*ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.*

*Na operação em que a controlada incorpora coligada imediatamente após esta ter adquirido suas quotas de capital, não se justifica o incorporador contabilizar ágio de si próprio, pois seu registro em contrapartida de uma conta de reserva*

*configura duplicação do ágio já lançado pelo investidor original.*

*MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. DOLO DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.*

*Inexistindo no lançamento demonstração concreta quanto à suposta fraude praticada, de modo a caracterizar a intenção dolosa, é improcedente o agravamento da multa.*

*MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. IMPOSIÇÃO.*

*Por tratar-se de crédito tributário, a multa de ofício submete-se à incidência dos juros moratórios previstos no Código Tributário Nacional.*

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE.*

*A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008*

*LANÇAMENTO REFLEXO.*

*Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010*

*DECADÊNCIA. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.*

*A contagem do prazo decadencial nos lançamentos que envolvem ágio conta-se a partir da data em que ocorreu sua amortização da base de cálculo dos tributos.*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. CONTAGEM. MARCO INICIAL.*

*Inexistindo recolhimento à conta dos tributos no período, o termo inicial para contagem do prazo decadencial principia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. DECADÊNCIA.*

*A contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa rege-se pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*MULTA ISOLADA. IRPJ. ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA.*

*A pessoa jurídica que opte pela tributação com base no lucro real anual sujeita-se às antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa, aplicando-se multa de ofício isolada na falta de recolhimento ou pagamento a menor, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário respectivo.*

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*

*A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa que deixou de ser recolhido no curso do ano-calendário é aplicável juntamente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual não recolhido, em razão de se fundamentarem em infrações distintas.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O contribuinte foi devidamente cientificado do aludido Acórdão em 26/07/2013, conforme AR de fls. 2114 e apresentou recurso voluntário em 26/08/2013 (v. fls. 1864-1992), reiterando os argumentos de defesa apresentados na fase impugnatória.

De forma inovadora, afirmou que o colegiado julgador *a quo*, de maneira indevida, adotou critério jurídico inovador ao questionar o laudo de avaliação que deu suporte ao ágio gerado com a integralização de capital da TRW Participações, pela Canada Holdco, com a participação societária detida na Recorrente. Assim, espera a Recorrente que este colegiado reforme parcialmente a decisão recorrida para cancelar integralmente os créditos tributários exigidos por meio do presente processo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Os recursos apresentados atendem aos requisitos legais, razão pela qual devem ser conhecidos.

### Recurso de ofício

Conforme relatado, o colegiado julgador *a quo* exonerou crédito tributário no montante de R\$ 74.454.398,51, distribuídos em R\$ 7.851.270,00 de multa isolada sobre IRPJ; R\$ 2.826.457,19 de multa isolada sobre CSLL; R\$ 44.701.064,43 de multa de ofício sobre IRPJ e R\$ 17.838.160,14 de multa de ofício sobre CSLL, mantendo os tributos exigidos.

Uma parcela da multa isolada foi cancelada em razão do reconhecimento da decadência, referente aos fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2006 a 30/11/2006. Uma parcela da multa de ofício foi cancelada em razão do afastamento da circunstância qualificadora daquela penalidade.

### Multa isolada

Para análise da decadência referente à multa isolada, o colegiado julgador *a quo* corretamente utilizou o critério de contagem previsto no art. 173 do CTN, conforme se verifica por meio do seguinte trecho da decisão de piso, fls. 1845-1846:

*No tocante à contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada decorrente de falta de recolhimento das estimativas, tanto os débitos provenientes dos tributos respectivos quanto os originados das multas ajustam-se à definição maior de obrigação tributária, prevista no art. 113 do CTN. Entretanto, apenas o IRPJ e a CSLL enquadram-se como tributo, tal como o define o art. 3º do referido diploma legal.*

*Cabe esclarecer que o lançamento da multa isolada corresponde ao lançamento de ofício, conforme esclarecem os arts. 15 e 16 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, que regula a apuração do IRPJ e da CSLL em bases estimadas:*

*Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*

*§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.*

(...)

*Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

*I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*

*II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora, contados do vencimento da quota única do imposto.”*

*A possibilidade de se atribuir o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, próprio dos lançamentos por homologação, somente ocorre nas situações em que se trata de tributo. Assim, aplica-se a regra do art. 173 do CTN.*

*Considerando que o período de lançamento questionado pela impugnante inicia-se em janeiro/2006, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1/1/2007 e termina em 1/1/2012. Tendo a imposição sido notificada à contribuinte em 27/6/2012, entendo que decaiu o direito de a fazenda pública lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 31/1/2006 a 30/11/2006.*

Concordo integralmente com a análise da decisão de piso. Assim, em relação à presente matéria, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

### **Multa de ofício**

A decisão de piso considerou que, no caso presente, não era possível qualificar como doloso o processo de reorganização societária que culminou com a geração de ágio e posterior amortização de suas parcelas como despesas.

1856: Sobre o tema, assim se pronunciou o voto condutor da decisão recorrida, fls.

*[...] sonegação só tem cabimento se houver conduta que implique impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária de qualquer elemento relacionado com o fato gerador da obrigação tributária ou das condições pessoais do contribuinte. Não identifiquei conduta da impugnante que estivesse voltada para o propósito tipificado na lei.*

*Na hipótese de fraude dois aspectos demonstram sua inaplicabilidade à quase totalidade dos casos de efetiva fraude à lei. Uma delas suscita o interesse imediato, em vista da relação com o caso presente, a saber, as situações de planejamento fiscal em que o contribuinte pratica fato gerador cujo regime tributário seja mais brando, que tem sua conformação mantida desde o início, como no caso presente, em que a série de alterações estatutárias resultou na incorporação da TRW Par pela TRW Automotive, daí resultando a amortização do ágio.*

*Para que seja aplicada penalidade qualificada, pela ocorrência de fraude, o tipo deve estar devidamente descrito, enquadrado e exaustivamente comprovado.*

*Não consegui identificar a subsunção dos atos praticados pelos envolvidos no processo aos verbos impedir e retardar, caracterizadores do tipo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. De fato, no que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.*

*Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.*

Por concordar com a análise constante da decisão de piso, considero que também em relação à presente matéria o recurso de ofício não merece ser provido.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

### **Recurso voluntário**

### **Preliminares**

### **Decadência / preclusão do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio**

A recorrente, assim como fizera em sua impugnação, arguiu a impossibilidade de o fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, por preclusão / decurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento.

Não assiste razão à recorrente.

No caso sob análise, o ágio efetivamente surgiu em agosto de 2004. No entanto, a materialização de seus efeitos, sob a forma de amortização de despesas, iniciou-se em setembro de 2004 e perdurou até agosto de 2009.

Sobre o tema, manifestou-se com muita propriedade a decisão de piso, fls. 1844:

*Não procede alegar que é defeso ao Fisco exercer juízo de valor sobre fato ocorrido em período que teria sido atingido pela decadência, pois ela se refere ao direito de constituir o crédito tributário e não ao de desconsiderar efeitos de atos anteriores.*

*Se o argumento desenvolvido pela impugnante fosse aceito haveria ilogicidade, pois caso tivesse decorrido mais de cinco*

*anos entre a geração indevida do ágio, que não suscita efeito na apuração da base de cálculo de tributos, e a amortização da despesa decorrente do ativo em questão, a administração tributária estaria de mãos atadas, pois não haveria matéria tributável a ser exigida na geração indevida do ativo e já decorreriam mais de cinco anos do fato gerador quando do início de sua baixa. A interpretação correta é de que o prazo decadencial, ou preclusivo como quer a impugnante, seja contado a partir dos fatos geradores dos tributos e não a partir de atos anteriores.*

Conforme referido no corpo do presente voto, na parte em que se apreciou o recurso de ofício, a correta aplicação das regras da decadência levou ao reconhecimento, pelo próprio colegiado *a quo*, da decadência em relação à multa isolada, para os fatos geradores ocorridos no período de 31/1/2006 a 30/11/2006.

Diante do exposto, rejeito a presente preliminar.

### **Arguição de inovação de critério jurídico pela DRJ**

Conforme relatado, a recorrente considerou que o colegiado julgador *a quo*, de maneira indevida, adotou critério jurídico inovador ao questionar o laudo de avaliação que deu suporte ao ágio gerado com a integralização de capital da TRW Participações, pela Canada Holdco, com a participação societária detida na Recorrente.

Assim, requereu a interessada a reforma parcial da decisão recorrida, para cancelar integralmente os créditos tributários exigidos por meio do presente processo.

Também em relação a este tema não assiste razão à recorrente.

Ao contrário do que afirmou a recorrente, a alusão feita pelo colegiado julgador *a quo* ao aludido laudo de avaliação não constitui matéria inovadora. Tal fato pode ser facilmente constatado por meio de simples leitura do seguinte trecho, extraído da própria decisão recorrida, fls. 1889 (*verbis*):

***A impugnante consignou que após a reestruturação houve melhora em seus índices de liquidez, de atividade e de lucratividade. Embora tivesse consignado em sua peça impugnatória que o laudo de avaliação não fora contestado pela fiscalização, há que se registrar que suas alegações indiretamente suscitaram ponto que para ser enfrentado requer algumas considerações sobre o referido laudo.***

*Como visto, o ágio baseou-se em previsão de resultado de exercícios futuros, do qual resultou EBIT de R\$ 121.713 mil, R\$ 171.175 mil, R\$ 125.980 mil e R\$ 133.837 mil para os períodos de 2005 a 2008, respectivamente (fl. 1161).*

*Ocorre que nas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário em referência o resultado para cada período, antes dos impostos, foi respectivamente de: 2005 - R\$ (-) 10.663 (fl. 98); 2006 - R\$ 49.715 mil (fl. 245); 2007 - R\$ 39.440 mil (fl. 379); 2008 - R\$ 5.171 mil (fl. 543).*

*Como se vê, não houve incremento na rentabilidade que justificasse sua valorização com base em rentabilidade futura, pois ela se mostrou pífia, se compararmos os resultados previstos no laudo e o que consta das DIPJ, ainda que se considere a alegada restrição da indústria automotiva a partir de 2008, conforme arguiu a impugnante.*

Em síntese: a DRJ apenas fez referência ao aludido laudo de avaliação para se contrapor a uma alegação apresentada pela contribuinte em sua peça impugnatória. Trata-se de mero **argumento subsidiário**, que pretendeu evidenciar a completa ausência de fundamento do aludido laudo, para os fins pretendidos pela contribuinte.

O fundamento da decisão recorrida, na realidade, foi a **ausência de substância econômica para o ágio**, ou seja, a impossibilidade jurídica de a contribuinte alcançar uma redução da incidência tributária por meio da amortização de ágio de si mesma.

Para maior clareza, transcrevo o seguinte trecho da decisão de piso, fls. 1849:

*A questão de fundo no presente caso consiste em determinar - com vistas nos fatos ocorridos e detalhados nos autos, com ênfase para a ausência de substância econômica do ágio - o cabimento da pretensão da impugnante, de pagar menos tributos em razão da amortização do ágio sobre si mesma.*

Foi este, justamente, o fundamento da presente autuação. Conclui-se, portanto, que a decisão de piso, ao contrário do que afirmou a recorrente, não adotou nenhum critério jurídico inovador em sua decisão.

Diante do exposto, voto pela rejeição da presente preliminar.

### **Mérito**

#### **Da impossibilidade de dedução do ágio interno (ágio de si mesmo)**

No caso presente, a TRW Automotive Inc solicitou à KPMG Corporate Finance uma avaliação independente das ações a valor de mercado da TASA em 30 de setembro de 2003, para identificar a parcela de ágio que será registrada na TRW Participações no final da Transação, que no seu entender poderia ser amortizada para fins fiscais (após a fusão da *TRW Participações na TASA*). (fl. 1118)

Contrariamente ao que alegou a impugnante, no sentido de que a reestruturação visava à redução de despesas administrativas, comerciais e financeiras do Grupo TRW, verifica-se que no âmbito do processo que gerou o ágio em debate, sua intenção era apenas a de economia de tributos, a teor do que consta do relatório antes citado.

As operações que ocorreram no exterior não tiveram influência direta sobre a controlada brasileira, pois no Brasil existiam apenas duas sociedades empresárias: a TRW Automotive e a TRW Par. Ademais, todo o grupo continuou reportando-se à matriz situada nos Estados Unidos (fl. 1099).

A possibilidade de amortização de ágio, quando criada pela legislação, no âmbito do processo de privatização do setor elétrico, requeria a negociação entre partes independentes em igualdade de condições, sem preponderância de uma sobre a outra.

Inicialmente circunscritos às concessionárias de serviço público, tais arranjos foram utilizados por sociedades empresárias vinculadas ao setor privado, uma vez que no contexto de existência de fundamentação econômica para o ágio, estatuído pela Lei n.9.532/1997, a denominada incorporação reversa estava fora de cogitação.

Quanto à glosa das despesas do ágio em questão, pode-se afirmar que a incorporação da TRW Par pela impugnante não ocasionou redução de despesas porque a TRW Par não exercia atividade que demandasse a contratação de empregados ou justificasse incorrer em gastos ou desembolsos, como a própria impugnante justificou. Tampouco as questões operacionais que foram suscitadas relacionam-se com a matéria versada nestes autos, pois elas dizem respeito a políticas internas da empresa.

Por relevante, adoto e transcrevo transcrição relevante da doutrina de Hiromi Higuchi, extraída da decisão de piso, fls. 1849:

*Nesse sentido, notadamente quanto ao ganho de capital, perfilho o entendimento da relatora do voto vencido no acórdão 1101-00.708, trazido pela impugnante, que se baseia no posicionamento de Hiromi Higuchi et all (in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática (editora IR Publicações, 29ª ed., p. 360) segundo quem*

*Em verdade, tais laudos de avaliação, quando elaborados em atenção a interesses, apenas, de empresas sob controle comum, dão lastro à reavaliação das participações societárias, e não à formação de ágio. Esta Relatora, inclusive, já se manifestou neste sentido, em anterior sessão de julgamento desta Turma, ao apreciar o litígio presente no processo administrativo nº 10980.017339/2008-78, conforme excertos a seguir reproduzidos:*

*Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um benefício na tributação do ganho auferido na transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir.*

*E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura.*

Também considero oportuna a transcrição do magistério de Marco Aurélio Greco (in Planejamento Tributário, 2ª ed. 2008. Dialética, pág. 391 e seguintes) que enumera

algumas modalidades de planejamento tributário com escassas chances de oposição contra o Fisco, dentre as quais a figura do ágio sobre si mesmo.

Segundo o autor existem operações estruturadas em sequência de atos encadeados visando determinado efeito fiscal mais vantajoso, em que cada etapa tem sentido apenas se existir aquela que lhe antecede e depois for deflagrada a que lhe sucede.

Situações da espécie indicam a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, além de uma causa jurídica que informa todo o conjunto, cabendo examinar se há motivos autônomos, pois o fato que deve ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

Sobre o tema, leciona o ilustre tributarista:

*XVII.10. Ágio de si Mesmo*

*Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.*

*Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um 'ágio de si mesmo', o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feito.*

Forte nestes argumentos, considero que em relação ao presente tema, o recurso voluntário não merece provimento.

**Da observância dos limites de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio**

Versa a presente parcela do presente litígio sobre a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio apurados com base em contas de patrimônio líquido de anos anteriores ao da deliberação do pagamento.

Sobre o tema, adoto integralmente os fundamentos do Acórdão nº 1201-000.857 – 2ª Câmara/1º Turma Ordinária do CARF, proferido em sessão de julgamento realizada em 10 de setembro de 2013, referente ao processo nº 16327.720497/201102. O citado acórdão teve como relator o ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto. Transcrevo trechos relevantes do citado Acórdão:

*2) Da Distribuição de Juros sobre o Capital Próprio*

*Acerca dos juros sobre o capital próprio o art. 9º da Lei nº 9.249/95 assim estabelece (...)*

*Pois bem, é pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio é uma faculdade da pessoa jurídica, e, como tal, poderá ou não vir a exercê-la, conforme melhor lhe convier.*

*Essa faculdade encontra-se regulada pela norma acima transcrita, bem como pelas demais normas comerciais, societárias e fiscais que com ela interajam.*

*Parece claro que a faculdade de pagar/creditar juros sobre o capital próprio poderá ser exercida ao longo dos anos em que o capital do titular, sócios ou acionistas permanecer no patrimônio líquido da pessoa jurídica, e que o valor dos JCP será calculado mediante a aplicação da taxa de juros (limitada à TJLP) sobre o patrimônio líquido do ano em que exercida a faculdade, observados os limites estabelecidos na norma acima transcrita.*

*Mas no caso dos presentes autos a contribuinte, além de haver pago/creditado, em 2007, JCP calculado sobre o patrimônio líquido do ano de 2007, também pagou/creditou JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, quais sejam, os anos de 2002 a 2006. É a dedutibilidade desses últimos que está aqui em discussão.*

*Nesse sentido, especificamente no caso sob exame, é preciso responder às seguintes questões de direito:*

- a) a faculdade de pagar/creditar JCP poderá ser legalmente exercida em um determinado ano, mas incidir sobre o patrimônio líquido de anos anteriores?*
- b) em caso positivo, em qual ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?*

*Passemos, então, a responder essas questões.*

#### *2.1) Do Exercício da Faculdade de Pagamento/Crédito de JCP*

*Sobre a possibilidade legal do exercício da faculdade de pagar/creditar JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, peço licença para transcrever, a seguir, trechos do excelente voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido em 12/06/2013 nos autos do processo nº 16327.002051/200716, e acompanhado pela unanimidade dos demais membros da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF:*

*Como se vê, a lei não disciplina precisamente este aspecto, motivo pelo qual há diferentes entendimentos firmados pelos colegiados deste Conselho acerca deste tema.*

(...)

*JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO — DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL — O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP - desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição. (Acórdão nº 10196751, sessão de 29 de maio de 2008, Relator Conselheiro Valmir Sandri)*

(...)

*De outro lado, há jurisprudência administrativa favorável ao entendimento que justificou o lançamento, exteriorizada nos seguintes acórdãos:*

*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência os limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (Acórdão nº 19500.023, sessão de 20 de outubro de 2008, Relator Conselheiro Walter Adolfo Maresch).*

(...)

*Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi et alli em Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), que “(...) a contabilização **no período-base correspondente** é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).*

*À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio (Op. cit., p.131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em Imposto de Renda das Empresas (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240242):*

(...)

*Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua*

*atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.*

*Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:*

*Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.*

*É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios.*

*Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.*

*Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.*

*Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.*

*(...)*

*Portanto, segundo o acórdão acima referido, cujas conclusões aqui adoto, a lei não permite que os JCP incidam sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, em especial, porque nos anos anteriores, à falta do exercício tempestivo da faculdade de pagar/creditar JCP, a pessoa jurídica destinou integralmente*

*o lucro ao pagamento de dividendos, ou à reserva de lucros para posterior distribuição.*

*Nesse sentido, é de se admitir que no caso dos autos a contribuinte pagou/creditou em 2007 JCP até o limite legal permitido para o período, sendo indedutível a despesa com JCP relativos a períodos anteriores.*

*2.2) Da Apropriação da Despesa com Pagamento/Crédito de JCP*

*Mas ainda que admitíssemos, meramente para fins de argumentação, que o exercício da faculdade de pagar/creditar JCP pudesse incidir sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, teríamos ainda que responder à questão levantada na letra “b”, contida ao final do item 2 deste voto, qual seja: em que ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?*

*Pois se é certo que a lei faculta à pessoa jurídica pagar/creditar JCP, uma vez exercida essa faculdade, não caberá a ela determinar, a seu bel prazer, o período em que deverá ser apropriada respectiva despesa com JCP.*

*Sobre o período em que deverão ser apropriadas as mutações patrimoniais (despesas, custos, perdas, receitas, ganhos, etc.), a lei societária assim estabelece:*

*Lei nº 6.404/76:*

*(...)*

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (Grifamos)*

*(...)*

*Não é demais recordar que o registro das mutações patrimoniais pelo regime de competência constitui regra geral que, por conseguinte, deverá ser observada na interpretação e aplicação das demais normas contábeis e fiscais relativas às pessoas jurídicas em geral e, em especial, por aquelas constituídas sob a forma de sociedade anônima, como é o caso da contribuinte.*

*Dai porque é desnecessário que cada uma dessas normas contábeis e fiscais contenha expressamente a observação de que o registro das respectivas receitas, despesas etc. deva observar o regime da competência. Em verdade, ocorre justamente o contrário. Quando a receita, despesa, etc. deva ser registrada segundo o regime de caixa é que deverá haver expressa referência na norma, já que esse regime é empregado apenas **excepcionalmente**.*

*Isso posto, e uma vez que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 é silente sobre qual o regime de apropriação da despesa com JCP deverá ser adotado, é de se concluir, necessariamente, que deverá ser empregado o regime de competência, pois, se a lei desejasse excepcioná-lo haveria que estabelecer, expressamente, a apropriação pelo regime de caixa.*

*Mas afirmar que a despesa com JCP deverá ser apropriada segundo o regime de competência resolve apenas parte da questão que no propusemos a responder.*

*Resta ainda investigar a qual período compete a apropriação de juros sobre o capital próprio. Em outras palavras, e especificamente no caso dos autos, resta investigar se a despesa competirá a 2007, data em que a contribuinte exerceu a faculdade de distribuir JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, ou se a despesa competirá aos anos de 2002 a 2006.*

*Para tanto, necessário se faz determinar a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. Sobre o assunto vale transcrever as lições de Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo intitulado Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193):*

(...)

*Afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a uma remuneração do capital.*

*O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta.*

*Em tal contexto, o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital.*

(...)

*Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse "emprestado" dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de*

**financiamento de terceiros. (Grifamos)**

*Ora, pelo acima exposto, é de se concluir que as despesas com JCP têm a natureza jurídica de despesa com juros pagos/creditados ao titular sócios ou acionistas pelo uso do capital por estes investido na empresa. Em outras palavras, trata-se de despesa pelo uso do dinheiro investido na pessoa jurídica.*

*E, segundo o regime da competência, as despesas pelo uso do dinheiro devem ser apropriadas ao longo dos períodos em que for utilizado esse dinheiro.*

*Respondendo, então, à questão objeto deste item do voto, ainda que a contribuinte estivesse autorizada por lei a exercer, em 2007, a faculdade de pagar/creditar JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, a respectiva despesa com JCP deveria ter sido apropriada nos anos de 2002 a 2006, e não em 2007, como fez a recorrente, já que se trata de uma despesa pelo uso, ao longo daqueles anos, do capital empregado na pessoa jurídica por seus acionistas.*

*Por fim, quanto à decisão do STJ proferida nos autos do REsp 1.086.752/PR, em que acolhe o argumento trazido pela recorrente, e cuja ementa abaixo se transcreve, é importante ressaltar que se trata da única decisão do STJ sobre o assunto, e que, a meu sentir, não é negligenciável a possibilidade de a Corte vir a rever seu entendimento em outra oportunidade, pois aquele julgado considera que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 deve ser aplicado segundo o regime de caixa, quando, de acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76, correto seria o emprego do regime de competência.*

**MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.**

*I Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.*

*II A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.*

*III Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.*

*IV " O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas*

*no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".*

*V Recurso especial improvido.*

*(...)*

*Portanto, em conformidade com os fundamentos transcritos do Acórdão nº 1201-000.857 – 2ª Câmara / 1º Turma Ordinária do CARF, Sessão de 10 de setembro de 2013, onde são abordados os argumentos trazidos na impugnação em apreço, a lei não permite que os JCP incidam sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, em especial, porque nos anos anteriores, à falta do exercício tempestivo da faculdade de pagar/creditar JCP, a pessoa jurídica destinou integralmente o lucro ao pagamento de dividendos, ou à reserva de lucros para posterior distribuição.*

*Destaque-se ainda o Acórdão 1201000.886– 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 12 de outubro de 2013, referente ao processo 16682.721029/2012-89, da lavra do Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, com a ementa abaixo reproduzida, que **negou provimento à recurso apresentado por esta mesma empresa sobre igual matéria**, quando do exame da dedução de despesas de juros sobre o capital próprio, consignadas no **ano-calendário 2009, referentes à períodos de apuração anteriores (2000 a 2003)**. Cumpre observar que existe inclusive repetição de períodos de apuração com os autos aqui em análise (200 e 2001).*

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

*Ano-calendário: 2009*

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.**

*O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.*

*Existem regras expressas e limites temporais que regem a matéria, razão pela qual o não exercício da faculdade conferida pela lei implica renúncia e preclusão de direito, até porque parece razoável que os direitos, notadamente aqueles de que*

*resultam efeitos tributários, não podem ser exercidos a qualquer tempo, mediante simples e pura liberalidade do interessado.*

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

*Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.*

*No referido acórdão (1201000.886– 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF), anexado ao presente processo por se reportar à mesma empresa e sobre igual matéria, **que ratifica os argumentos até aqui apresentados**, com os quais comungo, e também contraargumenta tópicos trazidos pela defesa no presente processo, encontra-se em destaque o entendimento da RFB sobre o assunto, expressado através de Soluções de Consulta, cujas ementas estão transcritas a seguir:*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 63, de 24 de Abril de 2001**

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

**EMENTA:** JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

*Sob pena de infringir o regime de competência previsto na legislação própria, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre capital próprio de períodos anteriores.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 32, de 27 de Janeiro de 2010**

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

**EMENTA:** JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

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

**Multa isolada**

Sobre o tema, foi editada a Súmula nº 105 por parte deste CARF, *verbis*:

*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.*

Como se percebe, tal Súmula veda apenas a aplicação **cumulativa** da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL.

Inexistindo tal cumulatividade nos presentes autos, considero que, em relação ao presente tema, o recurso voluntário não merece ser provido.

### **Multa sobre juros de mora**

Insurge-se a Recorrente contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, utilizando-se do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Não assiste razão à recorrente. Afinal, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Diante do exposto, em relação ao presente item, considero que o recurso voluntário não merece ser provido.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos

## Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

### Multas isoladas

No Acórdão nº 103-23.370, de 24/01/2008, assim externei minha posição sobre o tema:

*Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:*

**Número do [108-128691](#)**

**Recurso:**

*Turma: PRIMEIRA TURMA*

*Número do 13502.000331/2001-20*

*Processo:*

*Tipo do RECURSO DE DIVERGÊNCIA*

*Recurso:*

*Matéria: IRPJ*

*Recorrente: CATA NORDESTE S.A.*

*Interessado(a): FAZENDA NACIONAL*

*Data da 12/04/2004 15:30:00*

*Sessão:*

*Relator(a): José Clóvis Alves*

*Acórdão: CSRF/01-04.930*

*Decisão: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA*

*Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos*

*Decisão: os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinicius*

*Neder de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira*

*Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.*

*Inteiro Teor do*

*Acórdão*

*Ementa: IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).*

*A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o*

*valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).*

*A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").*

*A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.*

*Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.*

*Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.*

*Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.*

*Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

*Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.*

*Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.*

*Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para*

*Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.*

*De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.*

No presente processo, conforme relato, as multas isoladas foram aplicadas sobre valor que integrou completamente a base para a autuação de sanções punitivas proporcionais. A autoridade, assim, puniu conjuntamente o descumprimento do dever de antecipar e o de pagar em definitivo sobre idênticas bases.

A sanção mais grave, contudo, absorve a outra. Dessarte, voto pela improcedência do lançamento relativo às multas isoladas.

*(assinado digitalmente)*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes