



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10882.720382/2016-32
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.159 – 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NEON HOLDINGS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição aos impedimentos da conselheira Cristiane Silva Costa), Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra o Acórdão nº 1202-001.075, por meio do qual o colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e manter a cobrança de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital, ao fundamento de que, ausente o propósito negocial, operações societárias estruturadas em sequência, realizadas em curto prazo, constituíram simulação relativa, para encobrir a alienação das ações, com único propósito evitar a incidência de ganho de capital.

O trabalho fiscal que originou o lançamento iniciou-se com o objetivo de verificar o ganho de capital de empresa do conglomerado Bradesco, denominada Columbus, obtido no IPO da Visanet.

Segundo a fiscalização, a empresa Columbus recebeu de outras empresas do grupo, via aumento de capital, ora sem ágio, ora com ágio as ações da Visanet que foram objeto do IPO. Ainda conforme a fiscalização o ágio contabilizado como parte integrante do valor contábil das ações da Visanet reduziu significativamente o ganho de capital apurado no IPO.

Nesse contexto, diante do valor do ágio e da disparidade entre os valores unitários das ações da Visanet que foram entregues pelas empresas pertencentes ao grupo Bradesco à Columbus, cujo valor unitário máximo foi de R\$ 12,01 e o mínimo de R\$ 0,38, a fiscalização aprofundou sua pesquisa na origem das ações no conglomerado.

Interessa ao presente caso a busca da origem realizada pela fiscalização nas ações da Visanet entregues pela Elba Holdings Ltda à Columbus, via aumento de capital, com ágio.

A Elba foi intimada a explicar a diferença entre os valores de aquisição e de alienação das ações da Visanet, respondendo que uma das operações que contribuíram para tanto foi o aumento de capital da Selenium (outra empresa do grupo), através da emissão de ações subscritas pela Elba em 30/06/2006.

Nesse contexto, a fiscalização aprofunda nas operações societárias realizadas no quadro social da Selenium, que antes de 30/06/2006 detinha investimento na Visanet e Usiminas e possuía como sócias a Contribuinte em questão e outra empresa do grupo, denominada Nova Paiol.

A fiscalização demonstra que no dia 29/06/2006 a Contribuinte em questão participava dos quadros sociais da Selenium na seguinte proporção:

SÓCIO	INVESTIDA	% CAPITAL	VALOR POR EQUIVALÊNCIA
NOVA PAIOL	SELENIUM	75,01%	48.740.841,77
NEON	SELENIUM	24,99%	16.238.166,47
TOTAL PL SELENIUM			64.979.008,24

Em 30/06/2006, através de aumento de capital, Elba entra nos quadros sociais da Selenium, através da subscrição de ações com ágio de terceira empresa. Esse ágio teve fundamento nas ações da Visanet e Usiminas mantidas pela Selenium. Nesse momento, os quadros sociais da Selenium passam à seguinte composição:

SÓCIO	INVESTIDA	% CAPITAL	VALOR POR EQUIVALÊNCIA
ELBA	SELENIUM	76,64%	2.410.190.929,80
NOVA PAIOL	SELENIUM	17,52%	551.059.626,57
NEON	SELENIUM	5,84%	183.587.267,40
TOTAL PL SELENIUM			3.144.837.823,77

Constata a fiscalização que essa reorganização gerou um ganho de capital de R\$ 167.349.100,93 para o Contribuinte em questão (NEON), relativo à diferença entre as ações da Selenium antes e depois da subscrição realizada pela Elba. Este ganho não foi tributado, com arrimo do artigo 428, do RIR/99.

Avança a fiscalização demonstrando que em 28/07/2006 a Elba incorpora a Selenium, passando a deter diretamente as ações da Visanet que foram entregues à Columbus.

Com essa operação o contribuinte em questão trocou sua participação na Selenium pela participação em Elba.

Diante de todo esse contexto a fiscalização concluiu que o objetivo das operações era atribuir mais valia às ações da Visanet mantidas pelo grupo, o que ocorreu com a estruturação de reorganizações societárias em sequência envolvendo as empresas Selenium e Elba, que eram controladas, respectivamente, pela Contribuinte em questão e a Nova Paiol, e pelo Banco Bradesco.

Alega a fiscalização que caso a NEON aumentasse diretamente o capital da Elba com a participação mantida em Selenium, sem que houvesse ocorrido o aumento de capital do dia 30/06, incidiria tributação sobre o ganho de capital sobre essa troca de ações, pois o valor patrimonial das ações da Selenium seria bem inferior ao valor patrimonial das ações de Elba recebidas em troca.

Diz a fiscalização que para contornar a tributação o Grupo Bradesco utilizou uma reorganização societária intermediária, em que Elba adquiriu com ágio participação em Selenium.

Conclui a fiscalização que esta operação, estruturada em sequência, sem fundamentação econômica e com o único objetivo de contornar a norma tributária, não pode ser oponível ao fisco, devendo ser afastada na determinação dos efeitos fiscais do aumento do capital da Elba.

Assim, lavou-se o Auto de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL, com multa de 75%, sob o entendimento de que a operação pretendida seria a permuta de participações societárias.

Impugnado o auto, a DRJ lhe negou provimento. Da decisão da DRJ o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

No julgamento a 2ª Turma, da 2ª Câmara, deu parcial provimento ao Voluntário, para afastar os juros SELIC da multa de ofício, mantendo a cobrança dos tributos e multas aplicadas, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO INOCORRÊNCIA

É imperiosa a análise das operações societárias realizadas em sequência para que se verifique a ocorrência ou não do fato gerador e a real intenção da contribuinte. A responsabilidade de cada empresa envolvida deve ser apurada quando configurada a hipótese de incidência tributária.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Em havendo pagamento, o prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador, conforme § 4º do art.150 do CTN. Já nos casos em que não constar pagamento, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme disposto no art. 173, inciso I do CTN.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CRITÉRIOS.

O que determina a incidência ou não de tributo para caracterização de planejamento tributário legítimo é a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico (causa objetiva propósito comercial), não bastando a existência do conteúdo formal do negócio jurídico, consubstanciado na declaração de vontade.

As operações estruturadas em sequência, realizadas em curto prazo, constituem simulação relativa, cujo ato verdadeiro

dissimulado foi a alienação das ações, que teve como único propósito evitar a incidência de ganho de capital.

FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL LUCRO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Restando comprovado o lucro na alienação de ações, é de se efetuar a sua tributação, a título de ganho de capital.

INCIDÊNCIA DE JUROS PELA TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Jurisprudência pacificada deste Conselho Administrativo no sentido de afastar a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, devendo incidir somente o valor do tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo e de decadência e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Carlos Alberto Donassolo, que negavam provimento ao recurso integralmente. O Conselheiro Plínio Rodrigues Lima acompanhou pelas conclusões o mérito julgado.

Além da questão do planejamento tributário, o acórdão recorrido também analisou a tributação do ganho de capital na operação de permuta sem torna, decidindo que para fins de apuração de ganho de capital, devem ser consideradas todas as operações que impliquem alienação a qualquer título, inclusive a permuta. Se a pessoa jurídica auferiu ganho ou lucro na alienação de ações, quer esta se opere mediante compra e venda, incorporação ou permuta por outras ações, será o ganho ou lucro submetido à tributação, sendo a base tributável, na hipótese dos autos, o resultado entre a diferença do valor de aquisição das ações da Selenium entregues e o valor das ações da Elba recebidas pela Recorrente.

Intimada dessa decisão, a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial, objetivando discutir a matéria juros sobre multa.

Conforme despacho, o Recurso da Fazenda Nacional foi admitido.

Intimado da decisão e do Recurso da Fazenda o Contribuinte apresentou contrarrazões e Embargos de Declaração. Os embargos foram admitidos, mas rejeitados pela Turma. Ato seguinte o Contribuinte novamente apresenta Embargos de Declaração, que não foram admitidos.

Nesse contexto, o Contribuinte apresenta, tempestivamente, Recurso Especial, que foram analisados nos autos do processo de nº 16327.721661/2011-91.

Inobstante a apresentação de Recurso por ambas as partes no processo acima, o mesmo foi desmembrado para análise do Recurso da Fazenda Nacional, gerando o presente processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre a admissibilidade do Recurso da Fazenda entendo não haver reparos a serem realizados na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo.

Não há que se falar que, de acordo com o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, a multa de ofício também faria parte da obrigação principal, uma vez que, primeiro, (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide artigo 3º do CTN).

Por outro lado, o artigo 161 do CTN prevê que o crédito não pago é acrescido de juros de mora, in verbis:

“Artigo 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”

É evidente que a palavra “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Por seu turno, a Lei nº 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo eventualmente exigido, verbis:

“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 artigo 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.”*

Se for entendido que a palavra “débitos” constante do caput do artigo 61 inclui principal e multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora. Mas quando o legislador intencionou que incidisse juros sobre a multa o fez expressamente.

O art. 43 da mesma Lei 9.430/96 vem a reforçar a interpretação acima ao prever a incidência de juros de mora sobre as multas isoladas, *verbis*:

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

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

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Conclui-se, portanto, que, fora a hipótese dos juros serem cobrados a fim de indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado, qualquer outra incidência de juros seria abusiva e arbitrária, por ausência e, diga-se, contrariedade ao pressuposto legal vigente (CTN, artigos 3º, 113, 139, parágrafo 1º, e 161 do CTN).

Admitir-se tal cobrança implicaria enriquecimento ilícito do Erário, o qual estaria aplicando a incidência dos juros de mora à obrigação principal e à multa de ofício.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto o I. Relator, peço vênia para manifestar entendimento contrário.

Sobre o assunto, juros de mora sobre multa de ofício, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

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. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

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

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*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. (grifei)*

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à

Processo nº 10882.720382/2016-32
Acórdão n.º **9101-003.159**

CSRF-T1
Fl. 960

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, assim que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da
PGFN

(assinatura digital)

André Mendes de Moura