



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

Processo nº 10920.720688/2010-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.338 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria IRPJ E CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente MIME DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

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

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Descabe a imputação da multa qualificada quando não demonstrada cabalmente a ocorrência da fraude.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

[Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância e acolher a decadência em relação ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2005. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso

para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento em maior extensão para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Ausente o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Mosés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Por meio do Auto de Infração, às folhas 510 a 556, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de **R\$ 2.906.727,40** a título de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ**, acrescida de multa de ofício de 150% e/ou de 75% e juros de mora à época de seu pagamento, relativamente a fatos geradores trimestrais ocorridos nos anos calendário de 2005 a 2009, sob o regime de tributação com base no Lucro Real Trimestral. No Auto de Infração do IRPJ incluem-se valores declarados pela Contribuinte, relativamente aos trimestres encerrados em 30/06/2009 e 31/12/2009, nas importâncias devidas de **R\$ 34.783,33** e **R\$ 6.000,00**, respectivamente, que não foram pagos, sendo, agora, objeto de lançamento de ofício, com multa de ofício de 75%.

Como lançamento decorrente do IRPJ, naquilo que aplicável, por meio do Auto de Infração, às folhas 539 a 555, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de **R\$ 1.025.168,74**, a título de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL**, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora à época de seu pagamento.

Ainda com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, também houve falta de recolhimento desta contribuição, de valores declarados relativamente aos trimestres encerrados em 30/06/2009 e 31/12/2009, sendo objeto, entretanto, de **outro** Auto de Infração, às fls.560 a 564, onde se exige a importância de **R\$ 15.517,54**, acrescida de multa de ofício de 75%.

Do **Relatório da Atividade Fiscal** (fls.565 a 590, peça integrante do Auto de Infração), extraem-se os detalhes da autuação, que a seguir se reproduz, de forma resumida, mas com as palavras dos autuantes:

2. DAS INFRAÇÕES RELATIVAS AO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) E À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A ação fiscal levada a efeito sobre a Mime Distribuidora de Petróleo Ltda. revelou infração à legislação tributária que diz respeito à computação de despesas inexistentes e, por isso, indedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse procedimento contábil do sujeito passivo provém do seu entendimento de que teria incorrido em ágio na incorporação de uma empresa do grupo e, por isso, poderia amortizá-lo ao longo dos exercícios seguintes.

Conforme será demonstrado ao longo deste capítulo não houve razão para reconhecer o direito do sujeito passivo de deduzir as amortizações correspondentes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

2.1. ASPECTOS GERAIS E PRÁTICA CONTÁBIL-TRIBUTÁRIA DO SUJEITO PASSIVO

Conforme mencionado anteriormente, o que está sob debate é, em primeiro lugar, o procedimento contábil de constituir ágio na incorporação reversa de empresa do mesmo grupo e, em segundo lugar, o procedimento tributário de deduzir da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro as amortizações desse ágio. Para compreender como esses procedimentos ocorreram no caso específico da empresa ora fiscalizada é preciso mencionar alguns detalhes sobre as três empresas envolvidas na reestruturação societária. [...]

As três empresas envolvidas são MIME INVESTIMENTOS LTDA. (Mime Investimento), APJ INVESTIMENTOS LTDA. (APJ) e a própria MIME DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. (Mime Distribuidora).

Cada uma das três empresas tem um papel nesse contexto. A Mime Investimentos é a empresa controladora do grupo. A APJ era uma empresa inexpressiva adquirida pela Mime Investimentos com o fim de efetuar a subscrição e integralização de seu capital com base em reavaliação patrimonial econômica da controlada Mime Distribuidora e posteriormente ser usada como empresa veículo da transação.

Quadro 1: APJ Investimentos Ltda. (Controlada Veículo) Nome Empresarial Original: ZIG ZAG Confecções Ltda.

[...]

Relação da Empresa com a Fiscalizada

[...]

Em 24/12/2004, na 1ª Alteração Contratual, esta empresa é adquirida pela Mime Investimentos Ltda., quando é alterado a razão social para APJ Investimentos Ltda. e o objeto. Na mesma alteração a controladora Mime Investimentos Ltda. subscreve e integraliza o Capital na APJ Investimentos Ltda., utilizando a sua participação na Mime Distribuidora de Petróleo Ltda. A partir de então a APJ Investimentos Ltda. torna-se controladora direta da Mime Distribuidora de Petróleo Ltda (fls.68/72).

A subscrição e integralização de capital na APJ Investimentos Ltda. levou em conta não o valor contábil da participação da Mime Investimentos na Mime Distribuidora de Petróleo Ltda, mas o seu valor econômico. Isto é, o valor do capital subscrito e integralizado embutia um ágio cujo fundamento era a avaliação da participação com base em perspectiva de rendimentos futuros.

Em 29/12/2004, na 2ª Alteração Contratual a empresa é extinta, conforme registro na JUSESC de 04/03/2005 (fls.73/75).

Quadro 2: Mime Investimentos Ltda. (Controladora)

Nome Empresarial Atual: FIX INVESTIMENTOS LTDA. (a partir de 06/05/2005, fls.111/112)

[...]

Relação da Empresa com a Fiscalizada

[...]

Distribuidora. Até essa data ela possuía 1.160.000 das 1.160.001 quotas que compunham o capital social da Mime Distribuidora. A outra quota era possuída

por Ângelo Alberto Chiodini.

Na 8ª Alteração Contratual da Mime Distribuidora, realizada em 24/12/2004,
a

Mime Investimentos Ltda. cede e transfere a título de subscrição e integralização

de capital, a titularidade de suas cotas à APJ Investimentos Ltda. Entre

24/12/2004 e 29/12/2004 a Mime Investimentos foi controladora indireta da

Mime Distribuidora, uma vez que a controladora direta era APJ Investimentos.

Na 9ª Alteração Contratual da Mime Distribuidora (fls.41/44), realizada em

29/12/2004, aprovam a absorção por esta da então controladora APJ

Investimentos Ltda. determinando inclusive que o Ágio contabilizado na APJ

Investimentos no valor de R\$ 14.594.119,00 seja destinado à composição de seu

patrimônio líquido a título de Reserva de Capital. A Mime Investimentos volta ser

a controladora direta da Mime Distribuidora.

Quadro 3: Mime Distribuidora de Petróleo Ltda.

[...]

A situação que gerou a infração é resumida num procedimento em que podem ser destacados três momentos. A passagem do primeiro ao último momento ocorreu num período de 5 dias. Esses momentos são: o primeiro, anterior à aquisição da APJ; o segundo, em 24/12/2004, quando ocorreu a aquisição da APJ pela Mime com aumento do capital baseado em laudo de avaliação, conforme descrito na '1ª Alteração Contratual da ZIG ZAG Confecções Ltda.' (fls.73/75); e o terceiro, a partir de 29/12/2004, quando é assinado o "Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção da Parcela Cindenda da Sociedade APJ Investimentos Ltda. para Mime Distribuidora de Petróleo Ltda." (fls.84/90).

[...]

O terceiro momento é o crítico, para efeitos da tributação, pois são realizados procedimentos contábeis sem fundamento nas práticas contábeis nem na legislação tributária. Sobre estes procedimentos contábeis deve ser ressaltado que a sua realização opera imediatamente, aumento no Ativo Consolidado do grupo [...], assim como em seu Patrimônio Líquido [...], originando, ainda, segundo entendimento do sujeito passivo, a possibilidade de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na Mime Distribuidora, na medida em geram para esta empresa despesas amortizáveis.

[...] o valor de R\$ 14.494.114,00 milhões (sic) levantado em avaliação econômica do patrimônio do Posto Mime (sic), alterou tanto o Balanço Patrimonial Consolidado da controladora Mime Distribuidora, quanto o Ativo e o Patrimônio Líquido da própria Mime Distribuidora, conforme pode ser visto na Ficha 36A e

46A da DIPJ 2005 (fls.269/270). Em decorrência do registro do Ágio no valor acima referido, a empresa passou a amortizar o valor registrado no seu ativo, conforme ANEXO III considerando um período de amortização de 05 anos.

2.2 DO ENTENDIMENTO DO SUJEITO PASSIVO E DA SUA FUNDAMENTAÇÃO

O procedimento contábil adotado pelo sujeito passivo foi questionado na ação fiscal em intimação formulada no TIF nº 2010/01286002.

[...] Em resposta, o sujeito passivo trouxe o termo de esclarecimento (fls.91/94), que apresenta basicamente as seguintes informações:

“Os valores amortizados nas contas ‘4798 – Amortização de Ágio’ e ‘57110103-Despesas com Ágio’ trata-se de valor do ágio decorrente da incorporação da empresa APJ Investimentos Ltda.

Na empresa APJ Investimentos Ltda., o ágio refere-se nos seus investimentos contabilizados por equivalência patrimonial conforme laudo de expectativa de rentabilidade futura elaborado por empresa devidamente habilitada [...].

A contabilização do ágio na empresa Mime Distribuidora de Petróleo Ltda. foi o débito na conta do grupo Ativo Diferido [...] Ágio na Aquisição de Investimentos, em contrapartida no grupo do Patrimônio Líquido na conta [...] Reservas de Capital’. Em 2008, com a edição da Lei 11.638/2007, a conta contábil do grupo Ativo Diferido foi reclassificada para o grupo Ativo Não Circulante ainda com nome de ‘Ágio na Aquisição de Investimentos’.

Amortização deste ágio, foi efetuada de forma constante, mensalmente pelo prazo de 60 meses a partir de janeiro de 2005. [...]

O ágio decorrente desta avaliação possui dedutibilidade permitida conforme artigo 36 da Lei 10.637/2002, vigente na época dos fatos, in verbis:

“Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º. O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º. Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições o § 1º.” (Grifou-se)

2.3. DISCUSSÃO DAS RAZÕES ELENCADAS PELO SUJEITO PASSIVO E DEMONSTRAÇÃO DE SUA IMPROCEDÊNCIA

[...] De acordo com o que foi mencionado anteriormente, até o segundo momento a situação esteve de acordo com o que determinava a legislação. Somente no terceiro momento, quando pela incorporação da empresa veículo a APJ registra no seu ativo ágio em contrapartida à conta de patrimônio líquido "Reserva de Capital", ocorre a infração.

O sujeito passivo [...] alega estar o seu procedimento contábil amparado à sombra do art.36 da Lei 10.637/2002. Estes auditores discordam, como mencionado no parágrafo anterior, afirmando que o seu procedimento esteve amparado pelos ditames da Lei 10.637/02 até o segundo momento. De outro modo, é dizer, o diferimento que o art. 10.637/02 (sic) concede é à controladora que subscreve e integraliza capital numa empresa com lastro em participação em outra empresa. Assim, protege da tributação imediata a diferença entre o valor integralizado a preço de mercado e o valor contábil das participações oferecidas em subscrição de outra empresa. [...]. Este dispositivo simplesmente não trata do diferimento de tributos para tal situação, ou seja, não protege a incorporadora.

Limita-se a dizer que em tal situação o tributo não será exigido imediatamente da controladora (no caso, a empresa Mime). [...].

Se o procedimento contábil-tributário do sujeito passivo de um lado não está amparado pelo dispositivo legal acima referido, de outro, infringe flagrantemente a legislação societária no art.179 da Lei nº 6.404/76, assim como, a legislação do IRPJ no art.324 do Decreto nº 3000/99 e, por extensão, infringe também a legislação da CSLL.

[...]

Logo, ao tempo em que o ágio foi informado no ativo diferido (29/12/2004), sua classificação foi efetuada com inobservância dos ditames do inciso V do art.179 da Lei nº 6.404/76, posto que apenas as **aplicações de recursos em despesas** que contribuíssem para a formação do resultado em mais de um exercício social poderiam ser classificadas como ativos diferidos. [...] Por isso, considerado o dispositivo legal da lei societária, o que se pode afirmar é que a contabilização do ágio na forma procedida pelo sujeito passivo configurou verdadeira formação de ativo fictício.

Do ponto de vista tributário a infração ocorre na mesma linha. Isto é, o art.324 do Decreto 3.000/99, reproduzindo o dito no art.58 da Lei nº 4.506/64, dispõe que "poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à **recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados** em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração."

De sorte que, também do ponto de vista tributário para que haja a amortização dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **deve haver, previamente, a aplicação de capital ou de recursos em despesas**. Como vimos, o ágio que o sujeito passivo amortizava não tinha fundamento em despesa prévia. Portanto, é considerado do ponto de vista tributário, como redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o resultado. [...].

Na apuração dessa infração foram identificadas outras duas. A primeira relacionada a compensação indevida de prejuízos fiscais e, a segunda, referente ao não recolhimento de IRPJ e CSLL apurado na contabilidade da empresa.

[...]

2.5 DA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

[...]a apuração das bases de cálculo efetuada pelo fisco, ao incluir valores indevidamente deduzidos, fez aparecerem compensações incorretas de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL. E, por fim, foram encontradas também diferenças entre os tributos computados na contabilidade da empresa e os efetivamente recolhidos.

A apuração dos tributos devidos foi feita de acordo com as “Planilhas de Apuração do IRPJ e da CSLL” que compõem os Anexos I e II. [...].

[.....]

O resumo das infrações verificadas no tocante à falta de recolhimento dos tributos é apresentado nas Tabelas 6 e 7 acima. A falta de recolhimento dos tributos foi apurada pelo cotejo entre as informações obtidas do sistema DCTFger e as informações trazidas pelo sujeito passivo nas DIPJ (fls.245/435) e nos LALUR (fls.176/244).

2.7. DAS PENALIDADES

[...]

Para efeito das sanções administrativas, as infrações relativas à dedutibilidade indevida das amortizações procedidas pelo sujeito passivo, assim como à compensação indevida de prejuízos fiscais / bases de cálculo negativa foram compreendidas como geradoras da modalidade qualificada de multa por lançamento de ofício (percentual de 150% para as multas proporcionais) prevista no § 1º do art.44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, transcrito abaixo.

[...]

A adoção do percentual qualificado se justifica pela constatação de que as infrações foram cometidas com base em artifícios fraudulentos. A aquisição de uma empresa veículo e sua extinção no mesmo dia após a subscrição e integralização de capital demonstram muito claramente a intenção de utilizá-la com abuso de personalidade jurídica como um artifício para que fossem operadas as reduções e supressões de tributos desejadas.

[...]

Na análise efetuada dos procedimentos da empresa conclui-se que o contribuinte de forma clara e ostensiva elaborou e criou a situação fática apresentada, única e exclusivamente com o objetivo de gerar uma situação em que torna-se “justificável” a contabilização de ágio gerado na incorporação da empresa controladora, para num momento seguinte beneficiar-se das despesas geradas pela amortização do ágio construído para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, conseqüentemente, reduzir ou suprimir o tributo devido.

*Isto está comprovado pelo curto período de vida da empresa, **apenas um dia** (alíneas ‘d’ e ‘f’ acima) suficiente para formalmente gerar as condições pretendidas pelo sujeito passivo. [...]*

Outro elemento característico do uso abusivo da personalidade jurídica de APJ Investimentos Ltda. na perpetração da infração está presente no fato de que, na contabilidade dessa empresa veículo, após a sua aquisição, não consta outros lançamentos senão os relativos à transferência de titularidade, subscrição e integralização de capital e, posteriormente, os lançamentos de extinção dessa

sociedade. Portanto a empresa não chegou a operar. São provas disso o Livro Diário apresentado às fls.436/440.

A Contribuinte apresentou sua **impugnação** (fls.596 a 641) que a seguir se

resume:

- após discorrer sobre os fatos apontados pela Fiscalização, entende, preliminarmente, que teria ocorrido a **decadência** dos lançamentos efetuados; apesar de se referirem à constituição de crédito tributário de IRPJ e de CSLL dos períodos de apuração de janeiro/2005 a dezembro/2009, entende que deve ser considerado que as despesas com ágio, glosadas no período em questão, “decorrem de negócios jurídicos realizados em período anterior”;

- no presente caso, os negócios jurídicos foram realizados no mês de dezembro de 2004, já não pode ser alcançado pela Fiscalização, pois o prazo de cinco anos, contados retroativamente a partir da cientificação do auto de infração (27/12/2010), permite que a Fiscalização tenha acesso aos fatos ocorridos somente a partir de dezembro de 2005;

- que todos os atos praticados até o mês de dezembro/2004, inclusive, foram levados ao conhecimento da Receita Federal, nas épocas próprias, por meio das declarações apresentadas pelas sociedades envolvidas (DIPJ de encerramento por incorporação, dentre outros);

- que o Termo Fiscal é claro quanto ao fato gerador em questão, pois a “[...] Fiscalização não reconhece como válidos os fatos ocorridos entre no período de dezembro de 2004, principalmente no que diz respeito a incorporação da empresa APJ pela empresa Mime Distribuidora”, onde afirma que “justamente a **incorporação mencionada é o fato gerador** do ágio objeto de glosa neste processo administrativo.”;

- após transcrever o art.142 do CTN, afirma que “Portanto, ao instaurar o obrigatório procedimento administrativo, a Impugnada procedeu a verificação do fato gerador e, repita-se, **declarou como sendo fato gerador os atos praticados em dezembro de 2004**, principalmente a incorporação da APJ pela Mime Distribuidora, que deu origem ao ágio.”;

- transcreve artigos da CF/88 e do CTN (art.150) acerca da decadência, ementas de julgados do CARF e excerto de decisão do STF;

- e conclui que “[...] mesmo que a decadência não tivesse ocorrido nos termos acima explicitado, não poderia a fiscalização ter deixado de observar o disposto no artigo 150, §4º do CTN, que trata dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ e da CSLL. Em relação aos valores de IRPJ e CSLL constituídos em razão da glosa de despesas com ágio no período de janeiro a novembro/2005, inclusive, bem como multa e juros no mesmo período, já ocorreu a homologação tácita dos atos praticados pela Impugnante e, portanto, decaído o direito do Fisco Federal de lançar quaisquer valores referentes ao período em questão, sequer para cobrar eventuais diferenças, muito menos multas e juros, pelo caráter acessório, havendo, para tal período, motivo em dobro para o reconhecimento da decadência no caso concreto.”

- **no mérito:** transcreve excertos de doutrina no sentido de que os contribuintes tem o direito constitucional assegurado de organizar sua vida da maneira que julgar melhor; discorre acerca do histórico da Mime Distribuidora de

Petróleo Ltda., que, pretendendo ampliar sua rede nos estados, seria necessária a constituição de uma outra sociedade, que esta nova sociedade deveria ter lastro e, uma vez que as cotas da Mime Distribuidora de Petróleo Ltda estavam subavaliadas, deveriam ser reavaliadas e transferidas para a nova empresa; que o laudo de avaliação foi feito com empresa habilitada, sem qualquer questionamento quanto ao seu conteúdo;

a Mime Investimentos Ltda. foi constituída em 2004, onde os sócios efetivaram a integralização de cotas da empresa Mime Distribuidora, ora Impugnante;

- com a avaliação concluída, a Mime Investimentos Ltda, atualmente Fix, aumentou o capital social da APJ Investimentos, através da integralização de cotas da impugnante, registrando em sua contabilidade o ganho de capital respectivo decorrente da valorização das referidas ações (sic);

- a APJ Investimentos, por sua vez, em razão de ter adquirido investimento, desdobrou o custo da aquisição nos moldes da legislação em valor do patrimônio líquido da época da aquisição e ágio, conforme preceitua o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77;

- que a capitalização da APJ Investimentos teve por objetivo torna-la uma empresa atuante no mercado do Paraná, mas tudo que fora pensado e discutido se mostrou inviável, que não se mostrava de fato o melhor caminho a ser adotado pela Impugnante;

- que a montagem de duas estruturas iria redundar em gastos extras, etc etc, de forma que “Pelas razões elencadas, em especial pela inviabilidade financeira do objetivo inicial de segregar as operações da Impugnante com a nova empresa APJ, à Impugnante lhe resta incorporar sua controladora, o que foi efetuado com base nas disposições contidas no ‘Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção das Parcelas Cindendas da Sociedade’;

- que, mesmo não tendo sido possível levar adiante a segregação das atividades, haja vista ter-se verificado a inviabilidade econômica de tal atitude, a reavaliação das cotas da empresa impugnante acabou por gerar benefícios à empresa;

3.2. efeitos das operações realizadas e dedutibilidade do ágio: que a empresa APJ não teve finalidade única de servir como empresa de passagem como denominou o fisco, pois “A deliberação por sua extinção, que se deu no momento oportuno, através de sua incorporação pela ora Impugnante, além de resolver a questão operacional, apresentou concomitantemente um resultado desejado, qual seja, a redução de custos, sem qualquer ofensa à legislação vigente na época ou qualquer patologia que justificasse a sua desconsideração, nem se cogitando na figura do abuso de direito.”;

- que a Fiscalização, alheia a todos os detalhes e fundamentos jurídicos e econômicos que envolveram as tomadas de decisão pela administração da sociedade, baseou a ação fiscal na desconsideração de todos os atos societários realizados;

- que a fiscalização os desconsiderou, bem como o ágio deles resultante, apenas para fins tributários, sob a alegação de que não existiria fundamento econômico para a operação; que não procede tal afirmação, haja vista que os negócios praticados tem sim, fundamento econômico; que os reflexos tributários podem ter sido um dos seus efeitos, mas não foram os únicos, como se demonstrou, através da juntada dos relatórios que claramente demonstraram a inviabilidade de

agregar as atividades;

- apresenta tabela na impugnação com o dados de faturamento e lucro brutos, previstos e realizados, para reiterar “[...] que a reavaliação das cotas da empresa Mime Distribuidora foi feita de forma adequada, respeitando a técnica contábil escolhida para a reavaliação, dando fundamento econômico para o ágio respectivo.”;
- que, no momento em que a sociedade Mime Investimentos entrega suas cotas reavaliadas para a APJ, ocorre a alienação das referidas cotas, na medida em que saem do patrimônio da primeira para passar a integrar o patrimônio da segunda, com ganho de capital, haja vista que o investimento inicial que a primeira tinha na Mime Distribuidora passou a ser muito maior com o investimento realizado na APJ em função da reavaliação das ações a valor justo, ganho que recebeu o devido tratamento legal;
- se há suporte legal para a realização da operação de reavaliação e incorporação das ações reavaliadas em outras sociedades, bem como há disciplina legal dos efeitos dessa subscrição, notadamente em relação à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL para a receita auferida pela Mime Investimentos, não há que se falar em fraude ou simulação, que de fato não ocorreram, nem em inexistência de “aquisição de participação societária”, haja vista que a APJ, ao incorporar em seu patrimônio as quotas da Mime Distribuidora, adquiriu a respectiva participação societária;
- quanto à inexistência de desembolso, alegada pelo fisco para descaracterizar a figura do ágio, também, não merece guarida (neste sentido menciona decisão do CARF e arts. 22 e 23 da Lei 9.249/95);
- conclui que “[...] se a legislação e as decisões reiteradas do Conselho de Contribuintes são claras no sentido de que há a alienação e por consequência o eventual ganho ou perda de capital na transferência de bens ou direitos a título de integralização de capital em uma pessoa jurídica, a contrário senso, haverá a apuração do ágio ou deságio por parte do adquirente, no caso a pessoa jurídica que está recebendo a integralização em troca da emissão de novas ações ou quotas. Exatamente como ocorrido no caso concreto.”;
- que a Mime Investimentos transferiu para o patrimônio da APJ, a participação que detinha na Mime Distribuidora, apurando ganho de capital tributável; em contrapartida, a APJ adquiriu tal participação, dando em troca quotas de sua propriedade, devendo registrar a participação societária adquirida de acordo com as normas contábeis e fiscais, desdobrando a aquisição em investimentos e ágio;
- da inaplicabilidade do disposto no artigo 179, V e VI da Lei nº 6.404/76: transcreve tal artigo, onde arremata que não é uma sociedade anônima de capital aberto; que tal artigo já foi revogado pela Lei 11.941/09, lei esta que “[...] previa que nenhum efeito tributário seria acarretado para as empresas que aplicassem tal critério nas limitadas.”;
- que, no seu caso, deve ser observado o disposto em norma própria, o art.7º da Lei 9.532/97, o art.36 da Lei nº 10.637/2002 e art.20 do DL 1.598/77, que transcreve;
- que, além de possuir normas tributárias próprias que validam a operação, há que se ter em mente que não é o critério contábil que invalida o efeito tributário, como quer fazer crer o Auditor Fiscal;

- 3.4 da contabilização do ágio: que na APJ foi devidamente contabilizado um capital social integralizado de R\$ 16.296.910,00 dividido em investimento na Mime Distribuidora desta (sic) valor e em ágio no importe de R\$ 15.136.911,00, em obediência ao disposto no art.385 do RIR/99, que transcreve;

- 3.5 da incorporação da APJ Investimentos pela Mime Distribuidora: que o resultado dessa incorporação tem suas consequências legais nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que transcreve; que a subsunção destas normas à operação realizada pela Impugnante resultou no aproveitamento legal e lícito de despesas com amortização de ágio; que consultou profissionais capacitados e que suas ações estão baseadas também em reiteradas decisões do atual CARF, que transcreve suas ementas;

- que importa ressaltar que se de um lado existe um benefício fiscal concernente à amortização do ágio, de outro, existe um ganho de capital que será necessariamente tributado; não se justifica, dessa forma, afastar o aproveitamento de despesas com ágio, desconsiderando a inafastável incidência do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital registrado;

- 3.6 dos aspectos do parágrafo único do art.116 do CTN –

inaplicabilidade: transcreve o artigo, onde conclui que a desconsideração de atos válidos praticados pelo contribuinte, da forma como realizada pela fiscalização, depende de lei ordinária que lhe estabeleça os procedimentos;

- **3.7 a 3.9 princípios da liberdade econômica e da liberdade de contratar, princípio da segurança jurídica e princípio da estrita legalidade:** nestes tópicos faz alegações variada ordem, com o intuito de mostrar a existência de violações aos direitos e garantias constitucionais da Impugnante;

- **3.10 da multa agravada:** que nenhuma das situações elencadas nos arts.71 a 73 da Lei 4.502/64 (artigos citados no art.44 da Lei 9.430/96) foi verificada; que toda a operação realizada foi devidamente contabilizada e levada ao conhecimento da tributação; que os atos foram transparentes e que o Conselho de Contribuintes rechaça a aplicação de tal multa (transcreve ementas de julgados neste sentido);

- **4. dos lançamentos a título de falta de recolhimento:** que, além dos lançamentos vistos, foram lançados valores pela suposta falta de recolhimento a título de CSLL relativa ao período de junho a dezembro de 200 (sic);

- no que se refere aos períodos acima, tem que na DCTF de 2007, houve um pagamento a maior que gerou crédito em favor da Impugnante; a mesma devida a receita (sic) o valor de R\$ 351,46, porém procedeu ao pagamento da quantia de R\$ 18.515,94; tal crédito foi devidamente aproveitado pela Impugnante de junho a dezembro de 2009; junta-se neste ato, as DCTF's retificadas;

- ainda restou uma diferença de R\$ 630,00 do período de dezembro de 2009, o qual decorre de erro de informação na DIPJ, o qual já foi devidamente retificado pela Impugnante; todos os fatos acima narrados encontram-se corroborados através da documentação anexa;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC prolatou o Acórdão 07-26.849 (sessão de 29/11/2011) dando provimento parcial ao recurso exclusivamente para cancelar a exigência de R\$ 6.000,00; supostamente originada de diferenças de na apuração da base de cálculo do IRPJ no 4º trimestre de 2009. A decisão está assim ementada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

Fatos Passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.

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

Ágio. Reorganização Societária. Formalidade. Falta de Propósito Negocial. Ineficácia.

A formalização de reorganização societária em que não exista motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidas as condições para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição das apuração dos tributos devidos.

Ágio de Si Mesmo. Uso de Empresa Veículo. Amortização. Impossibilidade.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (com criação de ágio) e, ato contínuo, ocorreu o evento da incorporação. Nesse caso, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora, com a subsequente amortização de ágio de si mesma.

Ativo Diferido. Despesa. Ágio. Inexistente.

No ativo diferido são contabilizadas despesas incorridas que contribuirão para a formação de resultados de exercícios futuros. Despesas, pela legislação tributária, são dispêndios necessários às atividades e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Estas despesas devem ser usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa.

A posterior transferência desse valor denominado de ágio para conta de resultado configura uma despesa indedutível, por faltar-lhe os pressupostos de ágio e despesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anocalendarário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

Ágio. Atos Societários sem propósito negocial. Artifícios Fraudulentos Multa Qualificada.

Provada a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societário sem propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, mantendo-se a multa qualificada, em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2009

Matéria Tributável Inexistente. IRPJ Declarado.

O IRPJ apurado em DIPJ e informado em DCTF guardam a devida correlação, de forma que inexistente eventual diferença a recolher, a título de IRPJ apurado pelo contribuinte e não recolhido.

*Matéria Não Impugnada. Imposto Declarado. IRPJ.
30/06/2009*

Considera-se como não impugnado o imposto de renda exigível de ofício que não foi explicitamente contestado.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

Lançamento Reflexo.

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

CSLL Declarada. Exigível de Ofício. 30.09.2009 a 31/12/2009..

Permanece correta a tributação da diferença entre a CSLL declarada e aquela informada na DCTF, se não há provas de erro na apuração feita pela Contribuinte, assim como eventual apresentação de declaração retificadora (DCTF) após iniciada a ação fiscal não inibe a exigência da multa de ofício.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorre a este Colegiado ratificando a razões expedidas na peça impugnatória e suscitando a nulidade da decisão de primeira instância, que nas razões de decidir teria alterado a fundamentação do lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização.

Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Assim, o prazo decadencial deve ter como referência o período de apuração onde tenha ocorrido a dedução. No caso sob exame, a amortização iniciou-se no primeiro trimestre de 2005.

O prazo decadencial foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(.....)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ e da CSLL. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Sob essa ótica, na inexistência de dolo fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial para os impostos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação deveria ocorrer sob as regras do parágrafo 4º, do art. 150, do CTN.

Entretanto, este julgador não pode ser alheio às decisões prolatadas pelas Cortes Superiores, principalmente quando em caráter de definitividade. A 1ª Seção do STJ, em sessão de 12/08/2009, manifestou-se no sentido de que, para os tributos em questão, na ausência de pagamento deve-se proceder à contagem do prazo decadencial sob a regra do inciso I, do art. 173, do CTN (destaques acrescidos).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos

previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Vê-se pela transcrição acima que a Corte submeteu a decisão ao art. 543-C do Código de Processo Civil o que significa dar-lhe efeito repetitivo. Assim, qualquer recurso sobre essa matéria será decidido da mesma forma.

O Regimento Interno do CARF foi recentemente modificado com acréscimo do art. 62-A, abarcando essa situação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Pelo exame da DIPJ referente ao ano-calendário de 2005, constata-se que foi apurado IRPJ e CSLL a pagar nos quatro trimestres do período em questão. Tendo em vista que a fiscalização não apontou qualquer pendência frente a esses valores, é de se considerá-los pagos, o que implicaria na contagem do prazo pela regra do § 4º, do art. 150, do CTN.

Resta avaliar a manutenção da multa qualificada, o que será feito em momento posterior deste voto.

E sede recursal a interessada suscita a nulidade da decisão de primeira instância que teria alterado a fundamentação do lançamento. Pelo exame dos autos penso que não assiste razão à reclamante.

O lançamento deixa claro que a indedutibilidade do ágio decorre da circunstância de que as operações societárias que lhe deram origem não envolverem uma despesa prévia, tornando-o sem lastro.

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se na mesma linha, ainda que usando palavras distintas:

(.....)

Substancialmente, como se vê do Relatório da Atividade Fiscal, o ágio em questão nasceu de reorganizações societárias que envolveram o contribuinte e empresas a ele ligadas, acontecidas entre 24 e 29 de dezembro 2004, tendo sido gerado internamente, de modo artificial, conforme conclusão exarada no referido Relatório.

Entretanto, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer, contabilmente, uma maisvalia de um investimento quando originado de uma transação entre partes relacionadas, como no presente caso.

A ausência de referência expressa no Termo de Verificação a uma palavra ou expressão usada pela decisão recorrida não implica em novação ou alteração de fundamento.

A autoridade lançadora e a decisão recorrida entenderam que o ágio registrado pelo contribuinte não existe por não haver a correspondente despesa a justificar a sua origem. Ambos destacaram que o ágio registrado pelo contribuinte não é aceito contabilmente, assim como pelas normas que regem as relações societárias.

Sendo assim, não vislumbro a nulidade suscitada.

No mérito, a interessada apresentou extensa peça de defesa historiando a questão do ágio nos aspectos contábeis e, principalmente, fiscais inclusive no que se refere aos requisitos para a dedutibilidade que, sustenta, foram todos por ele cumpridos.

A argumentação do sujeito passivo, em sua grande parte, mostrar-se-ia plenamente aceitável se não houvesse, no caso, a circunstância de se tratar de ágio gerado entre empresas do mesmo grupo econômico.

Para caracterização da aquisição da participação societária que gerou o ágio deve ficar claramente identificada a ocorrência do pagamento.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. Não se trata, como ocorre no presente caso, do estabelecimento do valor patrimonial do investimento pelos próprios sócios.

É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

Todas as empresas participantes das operações sob exame pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

A avaliação “feita por empresa especializada”, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio.

Assim, entendo que as razões de defesa não são hábeis a contestar o lançamento, motivo pelo qual conduzo meu voto no sentido manter a glosa da dedução das amortizações.

No que se refere à CSLL, a dedutibilidade do ágio têm regra específica no art. 386, inc. III, do RIR/99 — art. 7º, inc. III, da Lei 9.532, de 1997, nas situações em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ocorre que, de acordo com a análise dos autos, o reconhecimento dessa dedução de despesa de amortização de ágio para fins tributários somente é possível, caso a mais-valia tenha sido efetivamente paga por terceiros independentes.

Assim, a norma específica deixa de ser aplicável e a dedução passa a ser analisada sob as regras gerais de dedutibilidade previstas no art. 299, do RIR/99 e também aplicáveis à CSLL.

Quanto às diferenças na apuração das bases de cálculo a recorrente não trouxe aos autos novos elementos além daqueles apresentados quando da impugnação e já considerados pela decisão recorrida. O lançamento também deve ser mantido nessa parte.

No que se refere à qualificação da multa de ofício, entendo que a análise das operações deve ocorrer separadamente do ágio por elas gerado e indevidamente deduzido.

Explico melhor:

No entendimento deste Relator, é incontestável o fato de que operações societárias realizadas entre empresas do mesmo grupo não podem gerar ágio amortizável. Sob esse prisma, como já exposto neste voto, concordo com a decisão recorrida pela indedutibilidade do ágio em questão.

Por outro lado, todas as operações societárias sob exame cumpriram os requisitos formais de registro, seja contábil ou nos órgãos competentes, não havendo nenhum questionamento no que tange à existência das empresas envolvidas. Assim, se as operações

foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo, ou seja, não foram simuladas, a fraude suscitada pela autoridade lançadora não está demonstrada.

Nesses termos, voto por reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

Com a desqualificação da multa, ratifica-se a contagem do prazo decadencial pela regra do § 4º, do art. 150, do CTN.

Para os trimestres de 2005 o termo inicial da decadência seria a data do fato gerador (31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005), com termo final respectivamente em **31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010** e 31/12/2010. Como a autuação foi formalizada em **27/12/2010**, ocorreu a caducidade para os três primeiros trimestres.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida junto com o tributo é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

Art. 161.0 crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma

penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressaltando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados

sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:

(.....)

§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

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

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano¹ (todos os destaques não são do original):

¹ Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

a) *Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.*

b) *O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.*

Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.

Pois bem.

Com base nas explanações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

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.

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa acepção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, 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.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 950. Os débitos 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 (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).

(.....)

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício²:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

*A respeito do mencionado artigo, **Leandro Paulsen** teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)*

Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in 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." (grifos meus)

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Em resumo do voto, manifesto-me pela rejeição da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; acolho a arguição de decadência do IRPJ e da CSLL para os três primeiros trimestres de 2005 e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator