



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

Processo nº 10980.725049/2011-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.350 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente MDF Molduras Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS - EFEITOS TRIBUTÁRIOS - DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

ÁGIO INTERNO - SIMULAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Inobstante haver a possibilidade de existência de ágios reais, efetivos, com causa, formados dentro do mesmo grupo econômico, se os aspectos fáticos do caso concreto demonstram que o único objetivo das operações efetivadas foi tão somente fazer aparecer um ágio inexistente, carente de significado econômico e/ou negocial, tem-se como configurada a simulação, o que autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

DECADÊNCIA - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, na contagem do prazo decadencial aplica-se o art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO.

A simulação tem ínsita no seu conceito a fraude, que se subsume à definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502/64. A ação dolosa tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada de 150%.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

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 taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

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

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

DECORRÊNCIA - CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, o decidido em relação ao processo principal (IRPJ) aplica-se, no que couber, à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso quanto ao mérito. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães quanto a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, que aplicava a taxa de juros de 1% (um por cento) ao mês.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

O litígio posto a julgamento instaurou-se pela impugnação a autos de infração cientificados ao contribuinte em 03/10/2011, para exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativos aos anos calendário de 2005 a 2010, sob acusação de: (i) dedução indevida de despesa com amortização de ágio interno nos anos-calendário de 2005 a 2010 e (ii) glosa de compensação de prejuízos/bases negativas nos anos-calendário de 2006 e 2007, tendo em vista a reversão do prejuízo de 2005.

Para a 1ª infração foi imposta a multa de 150% e para a 2ª multa de 75%.

A impugnação, tempestivamente apresentada, encontra-se sintetizada no relatório que integra a decisão recorrida, que tomo de empréstimo.

a) no tópico “Síntese fática” relata a recorrente que incorporou a empresa IRZ500 Holding Ltda. em 29/12/2004 e absorveu em sua contabilidade o ágio de R\$ 29.944,555,52 por esta constituída, em 23/12/2004, com base em expectativa de rentabilidade futura atestada por laudo proferido pela Deloitte Touche Tohmatsu; que o ágio foi constituído pela IRZ500 sobre as 301.000 quotas do capital social da interessada recebidas na integralização de aumento de capital efetuado pela BRMDF Holding Ltda.; que a autoridade fiscal entendeu, equivocadamente, que os procedimentos realizados pela impugnante não possuem subsistência jurídica e não aceitou as amortizações do ágio realizadas entre 2005 e 2010;

b) no tópico “Da decadência/preclusão do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos que deram origem ao ágio” assevera que toda a pretensão contida no lançamento fiscal nasce da intenção de desconsiderar o ágio introjetado nas contas da impugnante por conta da incorporação da IRZ500, sua controladora; que, da conjugação do art. 149, parágrafo único, e 150, § 4º, do CTN, pode se concluir que o Fisco apenas pode rever os termos do lançamento efetuado pela impugnante dentro de um período de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador;

c) que, conforme critério temporal da norma contida no art. 20, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o ágio passa a existir para o mundo jurídico no momento da aquisição da participação societária, a partir do qual tem o Fisco o prazo de cinco anos para rever os fundamentos que lhe deram origem; que, no caso concreto, o momento da aquisição da participação e consequente internalização do ágio se deu em 29/12/2004, tendo o prazo de cinco anos se encerrado em 29/12/2009, enquanto o auto de infração foi cientificado em 03/10/2011; que, mesmo que se queira transferir a regência do prazo decadencial, ou de preclusão, para a égide do art. 173, I, do CTN, ainda, assim, restará preclusa/decaída a pretensão fiscal, pois o Fisco teria 5 anos a contar de 01/01/2005 para rever as escritas, tendo o prazo vencido em 01/01/2010;

d) no tópico “Da decadência da pretensão de glosar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa apurados no ano-calendário de 2006” argui que consta da DIPJ 2006 que a impugnante estava submetida à apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real levantado mês-a-mês e ajustado em 31/12/2011; que, o átimo temporal escolhido pelo legislador como o momento no qual estaria concretizado o fato gerador destes tributos é em 31/12 de cada ano, quando o contribuinte deve apurar a base de cálculo de ambas as exações;

e) que, em 31/12/2005 apurou os resultados negativos de IRPJ e CSLL compensáveis em exercícios subsequentes e, a teor do art. 150, § 4º, c/c art. 149, ambos do

CTN, o Fisco possuía, a partir dessa data, cinco anos para rever o lançamento efetuado pela impugnante, ou seja, até 31/12/2010; que, também neste caso, a decadência/preclusão se operaria ainda que se queira transferir a contagem do prazo quinquenal para a regência do art. 173, I, do CTN, pois o Fisco tinha cinco anos contados a partir de 01/01/2006 para rever as escritas, com o prazo vencido em 01/01/2011;

f) no tópico “Da legalidade das operações de constituição e aproveitamento do ágio” argumenta que o ágio corresponde ao resultado positivo da diferença entre o custo de aquisição de um investimento e o seu valor pelo método da equivalência patrimonial; que este valor pago a maior representa ativos ou expectativas de ganhos da empresa investida que não estão contabilizados em suas escriturações, mas que podem ser mensurados por meio de métodos científicos de análise;

g) que os parâmetros para definir as bases legais que condicionam a geração do ágio são: a) aquisição de participação societária por valor acima do avaliado pelo patrimônio líquido; b) fundamentação econômica do ágio baseada na expectativa de rentabilidade futura da sociedade atestada por documento arquivado pela adquirente; c) desdobramento do custo de aquisição em contas representativas do valor do patrimônio líquido adquirido e do ágio pago;

h) que o ágio foi constituído nas contas da IRZ500 pela integralização de aumento de seu capital social, por sua sócia majoritária a BRMDF, de 301.000 quotas sociais do capital social da interessada, as quais eram avaliadas pelo patrimônio líquido em R\$ 295.398,48; que, por conta da expectativa de rentabilidade futura, a IRZ500 teve que ceder 30.239.954,00 de suas quotas sociais, contabilmente avaliadas em R\$ 30.239.954,00;

i) que o art. 20, do Decreto-lei 1598, de 1977, não exige pagamento como condição essencial para a existência do ágio, pois não especifica de que forma esta aquisição se dará; que o custo de aquisição da propriedade do controle acionário corresponde a contraprestação que o adquirente deve dar a outra parte, e esta contraprestação será exatamente aquela que é inerente ao negócio jurídico; que a integralização de capital pressupõe a transferência de um bem do patrimônio do sócio para o patrimônio da pessoa jurídica e a transferência de quotas desta pessoa jurídica para o patrimônio do sócio;

j) que o “preço” ou o “pagamento” somente serão bases de existência do ágio, quando este for elemento crucial do negócio jurídico que embasa a aquisição de participação societária, como no caso da compra e venda; entretanto, na integralização de capital não se fala em “preço” ou “pagamento”, mas sim em custo da participação adquirida que pode ser suportado pela entrega de bens ou direitos, os quais também serão avaliados; que a IRZ500, portanto, ao se tornar detentora do controle da impugnante, adquiriu participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial em R\$ 295.398,48; no entanto, por conta da expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida (impugnante), teve que fornecer uma contraprestação avaliada em valor superior a este, correspondente ao montante que a participação adquirida lhe daria de direito nos rendimentos previstos pelo laudo pericial, o que somava a quantia de R\$ 30.239.954,00;

k) que apresentou à fiscalização toda documentação cabível e exigida, em especial o laudo da empresa Deloitte Touche Tohmatsu (fls. 101/160), devidamente escriturado e arquivado pela IRZ500, que fundamentava a expectativa de que o investimento tivesse alta rentabilidade no médio prazo; que, conforme § 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a escrituração contábil dos fundamentos do ágio, mantida pela IRZ500, possuem presunção de

veracidade e fazem provas em favor da impugnante; para que o ágio tome corpo e exista no mundo jurídico é preciso que a investidora demonstre-o em sua contabilidade;

l) no tópico “Da legalidade da operação societária e da amortização do ágio incorporado” assevera que o ágio pago na aquisição do investimento não é amortizável fiscalmente, exceto na hipótese prevista nos arts. 7º, III, e 8º, “b”, pela Lei nº 9.532, de 1997; que, no presente caso, a impugnante incorporou sua controladora (IRZ500), a qual possuía em sua contabilidade investimentos na impugnante adquiridos com ágio; que, por meio desta operação pode a impugnante reunir em uma só entidade o sobre custo (ágio) com a percepção do lucro que ele representa, racionalizando a contabilidade e trazendo um ganho maior de eficiência produtiva;

m) que, em nenhum momento a autoridade fiscal apontou qualquer tipo de incongruência entre a legislação societária e as operações realizadas pela MDF, pois se limitou a fazer ilações para apontar suposta simulação das operações para obtenção de benefício fiscal, o que “estaria evidenciado” pelo curto espaço de tempo em que as operações ocorreram; que, contudo, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e a lei societária não determinam nenhum lapso de tempo a ser observado entre a constituição do ágio e a posterior fusão da investidora pela investida; que é da racionalidade da própria Lei nº 9.532, de 1997, a reunião por meio de incorporação, entre o ágio pago pela investidora e a contabilidade da empresa na qual se espera haver o lucro futuro que ocasionou toda aquela despesa, para que ambos se encontrem;

n) que, a levar em consideração o raciocínio da Fiscalização, toda empresa que fosse objeto de um investimento deveria, ela própria, avaliar se o que estão esperando dela é justo ou não; que a contabilidade da IRZ500, na qual se constituiu e contabilizou o ágio, em nada interfere na contabilidade da impugnante, por serem entidades diferentes e autônomas entre si, ainda que sejam do mesmo grupo societário, como determina o princípio contábil da entidade; que a impugnante não “constituiu um ágio de si mesma”, apenas adquiriu uma empresa, na forma prevista em lei, que anteriormente havia apostado nos resultados futuros da impugnante, suportando um custo maior por isso, e que, por determinação das normas insertas no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, constituiu um ágio; que não há que se cogitar de reavaliação de ativos da impugnante, pois o ágio adquirido é um ativo de outra pessoa jurídica; que a forma como foi contabilizado o ágio em nada interfere na sua amortização e aproveitamento pela impugnante, pois o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, apenas exige que a amortização se dê em 1/60 avos por mês;

o) contesta a alegação da autoridade fiscal de que a impugnante teria aumentado seu capital social no exato montante do “benefício fiscal” que o aproveitamento do ágio geraria, ou seja, 34% do valor do ágio; alega que agiu nos estritos mandamentos legais e contábeis e da leitura da Instrução CVM 319/1999, pode-se perceber que em incorporações como a ocorrida no presente caso, a incorporadora não pode considerar como ativo em seu patrimônio líquido todo o ágio constante do patrimônio da sociedade incorporada, pois estes ganhos estão atrelados a eventos futuros e incertos;

p) assim, quando da incorporação, a incorporadora deverá constituir no patrimônio líquido uma conta de reserva de ágio, na qual o ágio será desmembrado em dois valores: a) provisão, na incorporada, que pode vir ou não a acontecer, mantendo-se, desta feita, a integralidade do patrimônio líquido que será incorporado pela incorporadora; b) aquilo que é tido como certo, ou seja, o “benefício fiscal” correspondente a 34% do valor do ágio, quantia representativa do patrimônio líquido adquirido e reconhecida na conta de reserva especial de

ágio; que somente é dado à incorporadora contabilizar em seu patrimônio líquido, no momento da aquisição, a parcela do ágio incorporado que certamente se realizará (R\$ 10.181.148,88), cabendo provisionar o saldo restante (R\$ 19.763.406,64) para manter o patrimônio líquido da empresa incorporada;

q) que é insubsistente a observação feita na autuação de que a impugnante teria aumentado seu capital sem que nenhum valor tivesse transitado por suas contas de resultado, pois o aumento de capital social pode também ser realizado pela capitalização de lucros ou reservas ou pela conversão de debêntures ou partes beneficiárias em ações; que a legislação determina que parcela do ágio adquirido por meio de incorporação seja contabilizada em conta de reserva de capital (sub conta de reserva especial de ágio na incorporação) e permite a utilização dessa reserva para aumento de capital social; que a transferência total das quotas resultantes do aumento à BRMDF foi aprovada na Quarta Alteração Contratual pela sócia minoritária, nos termos dos arts. 1071, V e VI, 1076, I e 1081, todos do Código Civil; que o art. 7º da Instrução CVM 319/1999, com a redação dada pela Instrução CVM 349/2001, possibilita a capitalização total deste valor contido nesta subconta de reserva de capital em nome do sócio majoritário;

r) quanto à alegação de que o aumento de capital realizado na IRZ500 não teria sido levado à tributação, alega que o art. 36, da Lei 10.637, de 2002, em sua redação original, aplicável à época dos fatos, determinava que o imposto de renda e a contribuição social incidentes sobre o ganho de capital, neste tipo de operação, seria diferido e controlado na parte B do LALUR, passando a ser tributado somente quando a holding realizasse o investimento, excepcionando-se os casos de incorporação, fusão e cisão; que a impugnante e as empresas parceiras agiram nos estritos mandamentos legais e que o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a Lei nº 9532, de 1997, e a Lei nº 10.637, de 2002, em nenhum momento operam qualquer tipo de distinção ou discriminação com o ágio em empresas ligadas ou com incorporação de empresas ligadas;

s) que a autuação pretende desconsiderar todos os mandamentos da lei civil para impor a sua vontade, a sua ânsia arrecadatória, operando distinções que a lei não fez e desrespeitando institutos de direito privado sem nenhum respaldo legal, ferindo, não só os arts. 109 e 110, do CTN, como também o princípio da legalidade tributária e a vedação de analogias para cobrança de tributos (art. 108, § 1º, CTN); que o “ágio interno” tem o mesmo tratamento legal dos outros tipos de ágio, assim como a incorporação de empresa coligada não é diferenciada daquela incorporação de empresas não ligadas;

t) no tópico “Da decadência do direito de lançar multa” argui que o lançamento das multas de ofício rege-se pela regra geral do art. 173, I, do CTN, ou seja, a Administração possui cinco anos para lançar a multa contados do primeiro dia do exercício financeiro em que a o lançamento poderia ter sido efetuado; que, no presente caso, como o fato que teria dado origem a aplicação da sanção ocorreu em 29/12/2004, sendo comunicado em 2005, teria o Fisco cinco anos a contar de 01/01/2006 para analisar a documentação do contribuinte e lançar a multa, ou seja, teria até 31/12/2010 para lavrar o auto de infração;

u) no tópico “Da inaplicabilidade da multa qualificada de 150%” relata que entendeu a fiscalização que a impugnante operou de forma simulada, “com o intuito de registrar um ágio fictício, deduzindo-o da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”, o que enquadraria a conduta nas hipóteses previstas no arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64,

ensejando a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9430, de 1996, além de ter havido “evidente intuito de fraude” nas atuações da impugnante;

v) aduz que, no caso da fraude, da simulação ou do conluio a norma exige prática de atos ilícitos prévios que possibilitem ao contribuinte ocultar da fiscalização a ocorrência do fato gerador, impedindo que a Administração Tributária perceba a existência de uma obrigação tributária e constitua o crédito; que os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, ajudam a esclarecer que o dolo do agente é caracterizado como a representação do ilícito, ou seja, a visualização por ele do resultado fraude, e a intenção de praticar os atos que levem a aquele resultado; que, contudo, nenhuma destas condutas foram praticadas pela impugnante, pois todos os negócios jurídicos por ela praticados foram escriturados e levados a registro na Junta Comercial do Paraná; que, da mesma forma, tanto a constituição do ágio quanto a sua incorporação e utilização foram comunicadas ao Fisco, não tendo a impugnante, em nenhum momento, ocultado suas práticas ou emitido declarações falsas; quando intimada pela fiscalização, apresentou todos os documentos solicitados em sua íntegra, não os desnaturando, muito menos falsificando;

w) que quanto à suposta existência de dolo, esta não subsiste, pois a intenção deve ser voltada à prática do ilícito de fraudar, de sonegar, de falsificar declarações, de omitir, etc., o que não se coaduna com as práticas da impugnante, que foram feitas às claras, de forma verdadeira e em absoluta publicidade, não havendo possibilidade de se aplicar a multa qualificada;

x) que também não há de subsistir a alegação de simulação, na qual há duas vontades: a declarada, estampada no negócio jurídico realizado, e aquela por este encoberta, a qual representa a real intenção das partes; que tal conceito não se adapta ao caso em tela, uma vez que a impugnante não só declarou sua vontade de incorporar a IRZ500, como assim o fez no mundo concreto, inclusive extinguindo aquela empresa e assumindo as relações jurídicas das quais a incorporada era partícipe; que não há divergência entre o negócio jurídico praticado e devidamente registrado na JUCEPAR e informado à RFB, e aquele que realmente tomou corpo; que, não bastassem estas incongruências na pretensão fiscalizatória, o Fisco não aponta qualquer prova concreta de que a impugnante tenha fraudado ou simulado negócio, o que daria ensejo a aplicação da sanção majorada;

y) no tópico “Da impossibilidade de se fazer incidir taxa Selic sobre multa e sobre juros” alega que tal índice presta-se tão somente a corrigir o valor do principal, como resta claro do dispositivo no art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que instituiu a Selic; que tal dispositivo se encontra em consonância com os arts. 3º e 113 do CTN, que diferenciam a natureza jurídica do tributo e da multa; que, portanto, deve ser expurgada a incidência da Selic sobre a multa de ofício aplicada, bem como sobre os juros moratórios calculados;

z) no pedido, requer:

- seja declarada a decadência do direito de o Fisco rever a contabilidade da empresa e de glosar ágio amortizado constituído em 29/12/2004;

- alternativamente, seja reconhecida a decadência do direito de o Fisco glosar os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário de 2005, mantendo a escrita fiscal apresentada, bem como os reflexos por ela gerados para os exercícios seguintes;

- no mérito, seja declarado totalmente improcedente o auto de infração lavrado, ante a legalidade das operações praticadas pela empresa, em especial a constituição e escrituração do ágio pela IRZ500 e a sua posterior incorporação e utilização pela impugnante;
- caso mantida a autuação, seja declarada a decadência do direito do Fisco de lançar a multa de ofício (qualificada ou não), ante o decurso do prazo decadencial contido no art. 173, I, do CTN, aplicável ao presente caso;
- seja afastada a aplicação da multa qualificada do art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ante a ausência dos pressupostos ensejadores da qualificadora e/ou por falta de comprovação por parte da autuação da existência destes elementos;
- seja afastada a aplicação da taxa Selic sobre os juros moratórios e sobre a multa de ofício, tanto na constituição do crédito, quanto na sua atualização até o final do presente processo administrativo;

Requeru, outrossim, a eventual juntada de documentos em momento posterior.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba julgou improcedente a impugnação, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO.

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ÁGIO INTERNO. QUOTAS DO CAPITAL SOCIAL DA INTERESSADA ENTREGUES NA INTEGRALIZAÇÃO DO AUMENTO DO CAPITAL DE EMPRESA VEÍCULO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. OPERAÇÃO SEM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

O reconhecimento do ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo na contabilidade, pois não é possível reconhecer uma mais valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, na operação de entrega das quotas do capital social da interessada (controlada) para integralização do aumento do capital de empresa veículo (controladora), também pertencente aos mesmos sócios, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas empresas.

INCORPORAÇÃO PATRIMONIAL ÀS AVESSAS. EMPRESA CONTROLADA INCORPORANDO A EMPRESA CONTROLADORA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO INTERNO ANTERIORMENTE CONSTITUÍDO PELA EMPRESA VEÍCULO. OPERAÇÃO SEM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

Na operação de incorporação às avessas, na qual a controlada incorpora a controladora, a despesa com amortização do ágio interno anteriormente constituído pela empresa veículo (controladora) com base em expectativa de rentabilidade futura da interessada (controlada) é indedutível para fins fiscais, na apuração do resultado da incorporadora, em razão da ausência de substância econômica para sua constituição e da indispensável independência entre as partes envolvidas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL DE EXERCÍCIO ANTERIOR. SALDO ABSORVIDO POR OUTRA INFRAÇÃO APURADA NA AÇÃO FISCAL.

É indevida a compensação do prejuízo fiscal de exercício anterior cujo valor foi integralmente absorvido por outra infração apurada na ação fiscal, qual seja, a glosa da despesa com amortização de ágio interno.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício, inclusive com a correspondente multa de ofício.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se na contagem do prazo decadencial o art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida de ágio gerado internamente, mediante utilização de empresa veículo,

em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Ciente da decisão em 03/03/2012, a interessada ingressou com recurso em 02/04/2012, reeditando as razões da impugnação e reforçando-as com algumas considerações.

Especificamente sobre decadência/precussão, destaca que, ao contrário do que quer fazer parecer a decisão recorrida, não se está a falar do próprio crédito tributário, ou do seu fato gerador, mas sim da constituição/apuração do custo amortizável e da capacidade do Fisco de impugná-lo após mais de seis anos de ter ele sido informado às autoridades fiscais. Diz que se discute a preclusão do direito da Administração Tributária de homologar as informações prestadas pelo contribuinte quando do “autolançamento” por ele praticado. Aponta ser equivocada a noção de que a homologação tem por objeto o crédito tributário constituído quando, na verdade, tem por destinatário todas as informações prestadas pelo contribuinte em suas declarações.

Afirma não estar provada a ocorrência de fraude, e faz referência a doutrina de Eurico Diniz de Santo, segundo a qual a Fazenda teria o prazo de 5 anos, contados do fato gerador, para apurar a existência de dolo, fraude ou simulação.

Alega, que, uma vez constituído e declarado em 29/12/2004 o ágio existente em sua contabilidade, fruto de operações societárias devidamente levadas a público, no prazo de 5 anos dessa data, a fiscalização deveria ter levantado a existência de qualquer vício para desconstituir o custo lançado pela empresa, o que só foi feito em 03/10/2012, quase sete anos depois.

Reporta-se a julgado do CARF (Ac. CSRF/01-05.644). Faz referência, também, a julgado do Conselho em recurso de ofício, no processo nº 18471.001919/2005-52, no qual restou assentado que a contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo foi apurado e não no período em que foi aproveitado.

Quanto ao mérito propriamente dito, alega que o auto de infração, encampado pela decisão recorrida, pretende desconstituir as operações que deram origem ao ágio. E repete toda a argumentação de defesa desenvolvida na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

Recurso tempestivo e em conformidade com as disposições legais e regimentais pertinentes. Dele conheço.

Como preliminar, a Recorrente alega, em síntese, que no ano de 2011 o Fisco não mais poderia verificar a regularidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, alcançados pela preclusão, haja vista o transcurso do prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento desse ágio, ocorridos no ano 2004, e a lavratura dos autos de infração.

Esse tema já foi por mim apreciado em julgamentos anteriores, a exemplo do Acórdão nº 1301-000.999, que também analisava amortização de ágio, e no qual expressei o seguinte entendimento:

“Na análise da decadência envolvendo fatos pretéritos com repercussão futura, a primeira distinção a ser feita é quanto ao fato que está repercutindo, a fim de avaliar se o lançamento que está sendo efetuado (por repercussão do fato pretérito) implica alteração de resultado fiscal alcançado pela decadência. Sendo mais claro, não pode a fiscalização glosar compensação de prejuízo fiscal (ou base de cálculo de CSLL negativa) de período anterior, já alcançado pela decadência, porque isso implicaria em revisão de lançamento daquele período pretérito ¹.

No presente caso, o fato pretérito que está repercutindo no lançamento não é resultado fiscal de período anterior, mas reorganização societária que a fiscalização imputou artificiosa e simulada, para produzir uma despesa dedutível. E o que está sendo objeto de lançamento não são os atos societários, eis que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus agentes, não valida ou invalida atos societários, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige os tributos porventura deles decorrentes.

(...)

Assim, a decadência não tem por referência a data do fato registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse fato produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

Como a autoridade limitou-se a lançar os tributos relativos aos períodos não alcançados pela decadência, rejeito a preliminar suscitada”.

De se ressaltar que a administração tributária não interfere nos registros contábeis dos contribuintes, interessando-lhe, apenas, os efeitos dos fatos (qualquer que seja a

¹ A apuração de prejuízo fiscal (ou de base negativa de CSLL) resulta da determinação da matéria tributável, compreendida no procedimento do lançamento, conforme art. 142 do CTN.

forma do seu registro) na apuração do crédito tributário. Enquanto o fato registrado não repercutir na apuração do crédito, nada pode fazer o representante do fisco.

Isto posto, rejeito a alegação de “preclusão”.

Destaco a existência de questões prejudiciais, que impõem determinada ordem de apreciação das matérias. Assim, a análise da decadência e da imposição da multa qualificada exige a prévia definição da ocorrência de fraude, por estar envolvida acusação de simulação. Por sua vez, a decisão sobre a procedência ou improcedência da glosa das amortizações de ágio define a procedência ou improcedência da glosa de compensação de prejuízos/bases negativas nos anos-calendário de 2006 e 2007, resultante da insuficiência de saldo em razão da reversão daqueles resultados fiscais negativos do ano-calendário de 2005.

Passo ao mérito.

Novamente esta Turma deve enfrentar questão relacionada com a glosa na amortização de ágio, amparada nos artigos 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532/97.

Quando a questão envolve ágio pago em aquisição de participações societárias no bojo de programa de privatizações, a maciça jurisprudência entende descaber a imputação de planejamento inoponível ao Fisco. Consolidou-se, neste CARF, o entendimento de que, em relação às empresas participantes do programa de privatizações, as reorganizações societárias (inclusive mediante utilização de empresa veículo) para permitir a amortização do ágio pago se enquadram na situação de condutas desejadas ou induzidas pelo ordenamento, em que as empresas quantificaram seus lances levando em consideração o ganho fiscal (dedutibilidade do ágio fez parte do pacote de condições ofertadas às empresas que participaram das privatizações).

Contudo, a exigência ora em julgamento não se relaciona com ágio pago na aquisição de participações societárias no processo de privatização, situação em que a tarefa do julgador restaria sobremaneira facilitada. O caso se insere na categoria do chamado “*ágio interno*”, que a fiscalização tem invariavelmente entendido como inexistente, e glosado a respectiva amortização, e quanto a este aspecto, entendo que a matéria tem que ser analisada caso a caso.

Inicialmente, ressalto ser meu entendimento que não é todo “*ágio gerado dentro do mesmo grupo*” que deva ser repudiado. Por oportuno, transcrevo parte da “Declaração de Voto” do insigne Conselheiro Marcos Takata, no julgamento objeto do processo nº 10980.017128/2008-35 (Acórdão nº 1103-00.501), quando, com todo o colegiado, votou por negar provimento ao recurso voluntário, mas em declaração de voto deixou expresso que assim votava pelas características do caso, e não por se tratar de ágio gerado dentro do mesmo grupo (ágio interno). Expôs o Conselheiro:

“Rendo minhas homenagens ao nobre relator. Minha declaração de voto é pertinente à questão do ágio interno. A meu ver, é indispensável e necessária a distinção entre os ágios internos, assim os formados dentro de um grupo societário: não se podem colocar os ágios internos todos numa “vala comum”.

Há ágios internos e “ágios internos”. Quero com isso dizer que há ágios internos reais ou efetivos ou com causa, e ágios internos “criados” ou artificiais ou sem causa.

Para fins jurídico tributários, o ágio interno, formado dentro do grupo societário, para ser real ou com causa, deve ter uma efetividade econômica ou um significado econômico.

Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não a subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por ex., o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.

Imagine-se que uma pessoa jurídica resolva incorporar as ações de uma controlada sua que possui minoritários. Aqui, também, se a investida vale mais que seu valor contábil, a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora) e a incorporação de ações pode vir a ser feita por esse valor de econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos acionistas da incorporadora de ações. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa. Há significado econômico nesse ágio. Há pagamento pela aquisição de ações (entrega de ações da incorporadora de ações): sua contrapartida é aumento do investimento com ágio.

Mais um exemplo. Uma investida pode se encontrar com passivo a descoberto (PL negativo). Não obstante, sua controladora acredita na capacidade de recuperação e de rentabilidade da empresa. Para tanto, a controladora injeta dinheiro na empresa, por aumento de capital, revertendo o passivo a descoberto da investida (PL positivo), para a capacitar à sua recuperação e à geração de rentabilidade. O novo valor de investimento da controladora é o custo de aquisição no aumento de capital (valor em dinheiro aportado): a diferença entre o valor patrimonial da investida segundo o percentual de participação da controladora (equivalência patrimonial) e o custo de aquisição é ágio. Há efetividade econômica nesse ágio. Há pagamento em dinheiro pelo aumento de capital feito: sua contrapartida é aumento do investimento com ágio. O ágio interno é real ou efetivo.

São alguns exemplos entre tantas outras situações em que o ágio interno é efetivo ou real ou com causa.

(...)”

Portanto, no enfrentamento de cada caso concreto, é necessário delinear os contornos fáticos, analisar as particularidades que o envolvem, para interpretar e aplicar o direito.

Os aspectos fáticos do caso posto a julgamento são os seguintes:

A interessada, MDF Molduras Ltda., foi constituída em 16/07/2004, com capital social de R\$ 301.100,00, dividido em 301.100 quotas, sendo 301.000 pertencentes a BRMDF Denmark Holding ApS (pessoa jurídica constituída de acordo com as leis da Dinamarca) e 100 quotas de pessoa física residente no Brasil, tendo como objeto social a industrialização, comércio, importação e exportação de produtos semiacabados e acabados em madeira.

Em 30/08/2004 as quotas da pessoa física foram transferidas para a Fazenda Rio Grande MDF Moulding LCC (pessoa jurídica constituída de acordo com as leis dos Estados Unidos da América).

Em 20/12/2004 a BRMDF Denmark Holding ApS transfere suas 301.000 quotas à BRMDF Holding Ltda.

Em 21/12/2004 é constituída a empresa IRZ 500 Holdings Ltda., com capital social de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 quotas, sendo 900 pertencentes a Indaiana Bastiani Zanardini e 100 quotas de propriedade de Reinaldo Nunes Ferreira Júnior, tendo como objeto social a participação em outras sociedades de qualquer natureza, nacionais e estrangeiras;

Em 23/12/2004 os dois sócios pessoas físicas de IRZ500 transferem suas quotas BRMDF Holdings Ltda. (999 quotas) e Fazenda Rio Grande MDF Moulding LLC (1 quota). Nessa mesma data a BRMDF Holdings Ltda. integralizou aumento do capital da IRZ500 mediante a transferência das 301.000 quotas do capital social da MDF Molduras Ltda., avaliadas ao “Valor Justo de Mercado” (aplicação da metodologia de avaliação que considera os fluxos de caixa futuros, a serem gerados pelas operações da empresa, descontados a valor presente), conforme laudo de avaliação emitido pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores S/C Ltda.

Como as 301.000 quotas do capital social da MDF tinham valor patrimonial de R\$ 295.398,48, a IRZ 500 contabilizou ágio de R\$ 29.944.555,52;

Em 29/12/2004 a MDF Molduras Ltda. incorpora a IRZ 500 Holdings Ltda. e a totalidade das quotas do capital social da interessada pertencentes à incorporada são transferidas à BRMDF Holdings Ltda. Em decorrência, o capital social da interessada (MDF) é aumentado em R\$ 10.182.148,00 por incorporação do acervo líquido da incorporada, com emissão de 10.182.148 quotas atribuídas à BRMDF Holdings Ltda.;

Em cada um dos anos-calendário de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, a interessada contabilizou despesas com amortização de ágio e receita correspondente à amortização da provisão para manutenção da integralidade do PL, mas o valor da receita foi excluído do Lalur em 31 de dezembro de cada ano.

Esses os contornos fáticos.

A Recorrente contesta a glosa das amortizações buscando demonstrar que ela e suas parceiras agiram em conformidade aos estritos mandamentos veiculados pelos diplomas legais pertinentes (Decreto-lei nº 1.598/77, Lei nº 9.532/97 e Lei nº 10.637/2002), os quais não estabelecem qualquer distinção ou discriminação entre a constituição do ágio em empresas ligadas ou não.

Contudo, a questão não deve ser enfrentada sob o prisma da estrita legalidade, mas sim, sob o ângulo da acusação fiscal, que foi de simulação: as reorganizações societárias teriam sido artificialmente conformadas apenas para possibilitar o aparecimento de uma despesa dedutível.

Assim, não vem ao caso enfrentar cada um dos argumentos da Recorrente para demonstrar que sua atuação está conforme a lei (irrelevância de pagamento em dinheiro, inexistência de distinção, na lei, entre ágio gerado ente partes independentes e ágio gerado entre partes ligadas, etc.). O que importa, no caso, é averiguar se a contribuinte utilizou artificialmente institutos de reorganização societária com o fim único de se colocar dentro do alcance de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para atingir outras situações.

A reorganização societária praticada, para produzir os efeitos fiscais previsto na lei, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados.

De acordo com o art. 7º, inciso III, c.c. art. 8º, b, da Lei nº 9.532/97, a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, absorver patrimônio de outra, na qual detenha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja expectativa de resultados futuros, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração, norma essa que se aplica, inclusive, quando a empresa incorporada for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Por seu turno, o ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, é a diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada por ocasião da aquisição da participação.

Algumas particularidades fáticas do caso concreto são relevantes para a formação da convicção quanto ao artificialismo do ágio.

As reorganizações societárias praticadas para justificar as despesas contabilizadas (e glosadas) transcorreram entre os dias 23 e 29 de dezembro de 2004, e envolvem a empresa BRMDF Holding e duas empresas das quais, praticamente, era a única quotista, a Recorrente MDF Molduras e a IRZ 500 Holding².

De fato, em 23 de dezembro de 2004 BRMDF Holding Ltda. era detentora de 99,97% do capital da Recorrente e de 99,99% do capital de IRZ 500 Holding. Nessa mesma data a BRMDF Holdings Ltda. integralizou aumento do capital da IRZ500 mediante a transferência das quotas do capital social da MDF Molduras Ltda., reavaliadas com base na expectativa de resultados futuros. Em função disso, IRZ 500 Holding registrou o ágio na aquisição de investimento em MDF. Seis dias após (em 29 de dezembro) a IRZ é extinta por incorporação pela MDF, e o ágio nela registrado é transferido para MDF como ativo diferido (amortizável como despesa).

² O outro quotista de ambas as empresas era Fazenda Rio Grande MDF Moulding LLC que, ao que sugere o nome, é empresa do mesmo grupo.

Indaga-se: Que reorganização societária é essa, promovida em seis dias, e em que nada se alterou, pois a situação inicial, em que BRMDF Holding era praticamente a única proprietária da MDF Molduras, empresa cujo patrimônio líquido era de aproximadamente R\$ 300.000,00 (em números arredondados), ao final da “reorganização relâmpago” continuou com a mesma configuração: BRMDF Holding, praticamente única proprietária da MDF Molduras, empresa com patrimônio líquido de aproximadamente R\$ 300.000,00? A única diferença foi a “criação” da despesa amortizável em MDF, equivalente a 100 vezes seu patrimônio líquido.

Ágio é conceituado na lei como a diferença entre o *custo de aquisição* e o valor do investimento segundo a equivalência patrimonial. Aquisição é meio legal de transmissão de propriedade e a lei não define a que título se faça, nem a qual modalidade de contraprestação. A ausência de pagamento em dinheiro, por si só, não invalida a escrituração do ágio.

Porém, não nos olvidemos de que a acusação é de simulação relativa.

Conforme Ferrara,³

Negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há um contraste flagrante: o negócio que, aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente. Esse negócio, pois, é destinado a provocar uma ilusão no público, que é levado a acreditar na sua existência ou na sua natureza, tal como aparece declarada, quando, na verdade, ou não se realizou um negócio ou se realizou outro diferente do expresso no contrato. (FERRARA, 1939, p. 51)

A simulação é, pois, um vício da vontade, a vontade em desconformidade com o ato praticado. O elemento central na definição jurídica de simulação é “aparentar a realidade de uma intenção que não é a verdadeira, e que se disfarça por esse fingimento.” (De Plácido e Silva).

A acusação de simulação envolve intenção de enganar. No caso concreto, enganar o fisco quanto à sinceridade na aquisição do investimento (quotas da MDF) por valor 100 vezes superior ao seu valor patrimonial, fundamentado na expectativa de resultados futuros.

Qual a justificativa para IRZ 500 “adquirir”, de BRMDF, sua controladora total, a (praticamente) totalidade das quotas da MDF a um custo de aquisição com uma extraordinária mais valia baseada na expectativa de resultados futuros, se esses possíveis “resultados futuros” já eram e continuarão a ser da única controladora total de toda a cadeia, a “alienante” BRMDF Holding?

Toda a vontade que comandou a “reorganização societária” foi a vontade da controladora total (BRMDF), e a verdadeira intenção não foi, sequer, possibilitar se valer das

normas permissivas criadas pelo Estado para reduzir a carga tributária (o que seria legítimo), mas exclusivamente fazer aparecer um ágio inexistente.

No caso concreto, o ágio não é verdadeiro, porque foi forjado pela BRMDF Holding mediante a “criação” e subsequente extinção da IRZ 500 Holding, sem qualquer justificativa negocial, impondo-se, portanto, a exigência fiscal.

A definição do ágio contabilizado como criado artificialmente (simulado) tem repercussão na análise da decadência e da multa aplicada.

Conforme jurisprudência pacífica, em caso de fraude ou simulação, o termo inicial para a decadência se rege pelo art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), o que coloca fora do alcance do instituto previsto no inciso V do art. 156 do CTN todos os fatos geradores objeto deste processo.

De fato, o fato gerador mais antigo ocorreu em 2005, o lançamento poderia ter sido efetuado em 2006, e o prazo fatal seria 31/12/2011, e tendo os autos de infração sidos cientificados ao contribuinte em 03/10/2011, não há o que se falar em decadência para o fisco constituir o crédito tributário.

Quanto ao percentual da multa, a simulação tem ínsita no seu conceito a fraude, que se subsume a definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502/64: ação dolosa tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Assim, o percentual da multa aplicável é de 150%, conforme §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

A aplicação da taxa Selic na quantificação dos juros de mora é objeto da Súmula CARF nº 4, a seguir transcrita, e de observância obrigatória pelos seus membros, conforme art. 72 do Regimento Interno.

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

Quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício, permito-me reproduzir parte do voto que proferi no julgamento do processo nº 16327.001043/2009-14, que conduziu o Acórdão 1301-001.132, sessão de 05 de março de 2013:

“Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvertida. Eu mesmo, por diversas vezes, tive oportunidade de enfrentá-lo, tendo me posicionado no sentido da incidência dos juros de mora à taxa Selic, sobre a multa de ofício, nos casos de lançamentos referentes a tributos incidentes sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Após tantos debates neste CARF, que trazem a lume aspectos nem sempre considerados, convenço-me da necessidade de repensar o tema. Vou revisitá-lo, com uma reflexão sobre o alcance dos dispositivos do Código Tributário Nacional e demais atos legais que tratam dos juros de mora.

Tudo gira em torno de uma relação obrigacional, que consiste num vínculo jurídico que une duas pessoas em torno de um objeto. Quando esse objeto se traduz numa prestação em dinheiro, vista pelo lado de um dos polos da relação (o do sujeito ativo), essa prestação representa um crédito, e vista pelo lado do outro polo (o do sujeito passivo), essa prestação representa um débito. Portanto, débito e crédito são dois ângulos da mesma prestação, objeto da obrigação.

O art. 161 e seu § 1º do CTN dispõem que 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 em lei, e que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A 1ª conclusão a que se chega é que sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem sempre juros de mora (exceto na pendência de consulta, conforme § 2º do mesmo artigo 161).

A pergunta que se segue a essa conclusão é: o que é crédito tributário?

O CTN não o define diretamente, mas diz, no seu art. 139, que ele “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Por seu turno, o § 1º do art. 113 do Código dispõe que “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”.

Portanto, concretizada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo, nasce a obrigação principal (art. 114 c.c. 113, § 1º), mas não nasce o crédito dela decorrente.

Ensina Hugo de Brito Machado:

“A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isso mesmo a prestação não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento da relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza;”⁴

O crédito, que decorre da obrigação principal (ou seja, da concretização do fato gerador), surge com o lançamento, que, conforme define o art. 142 do CTN, implica identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo devido e, se for o caso, aplicar a multa.

Portanto, a multa de ofício proporcional decorrente do descumprimento da obrigação principal compõe o crédito tributário (é parte dele).

⁴ Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 87.

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, o montante a ele correspondente, sob a ótica do sujeito ocupante do polo passivo da relação obrigacional, constitui um *débito para com a Fazenda*.

Dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

Nos termos deste artigo, a multa de ofício, se não paga no vencimento (que se dá o prazo de 30 dias da ciência do lançamento), sujeita-se a juros de mora segundo a taxa Selic (§3º do art. 5º da Lei 9.430/96), 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.”.

Isto posto, afasto a preliminar de preclusão, bem como da decadência para o fisco constituir o crédito tributário, para no mérito NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri