



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

**Processo n°** 11065.722073/2011-89  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.399 – 1ª Turma  
**Sessão de** 5 de fevereiro de 2018  
**Matéria** ÁGIO INTERNO  
**Recorrente** CONSERVAS ODERICH S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. INADMISSIBILIDADE.

Não há que se falar em divergência de interpretação da legislação tributária entre os acórdãos recorrido e paradigma quando envolvem situações fáticas distintas.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, deixando de conhecê-lo quanto à multa qualificada. No mérito, (i) quanto ao ágio interno, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson

Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (ii) quanto à aplicação da Taxa Selic, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

CONSERVAS ODERICH S/A recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 2925 e ss., contra o acórdão nº 1301-001.982, de 6 de abril de 2016 (e-fls. 2825), que, no mérito e por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

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

*Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010*

*ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.*

*Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, sem qualquer propósito negocial ou efeito societário a não ser a redução da carga tributária, e sem que se tenha verificado qualquer pagamento ou outro sacrifício patrimonial capaz de validar a alegada mais-valia.*

*ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.*

*Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos.*

*Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.*

*ÁGIO INTERNO. MODIFICAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO FATO GERADOR. CONDUTA INTENCIONAL. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.*

*O conjunto de operações praticadas para constituição e transferência de ágio interno, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, modificando as características essenciais do fato gerador tributário, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.*

(...)

*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.*

A ora Recorrente opôs Embargos de Declaração em face do acórdão em tela, sendo-lhes negado provimento (acórdão de nº 1301-002.234, e-fls. 2893 e ss).

O recurso especial foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 3226.

O recurso especial da Contribuinte contempla **três matérias**, conforme a seguir.

No tocante à primeira matéria (**amortização de ágio interno**) foi indicado com paradigma o acórdão nº 1301-001.224, o qual apresenta a seguinte ementa na parte de interesse:

*INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.*

*A efetivação da reorganização societária, mediante a utilização de empresa veículo, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco. O “abuso de direito” pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocado se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (dos acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio.*

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) no item "VI.I – DA AUSÊNCIA DE FRAUDE" do seu recurso, a Contribuinte assevera que a conduta que se caracteriza como fraude é aquela que se consuma com a violação da lei, através da conjunção de atos que atinjam um objeto que foi proibido pela norma jurídica ou que evitem um fim imposto pela lei, assinalando que a reestruturação societária por ela realizada e pelas empresas do grupo ODERICH, que acabou por constituir o ágio amortizado, não se subsume ao conceito de fraude;

b) no item "VI.II – DO PROPÓSITO NEGOCIAL" do recurso, a Contribuinte afirma que o fato de as empresas LUC PAR e ODEPAR, cujo objeto social é de participação em outras sociedades, não terem auferido receita e terem apresentado as DIPJ, dos anos-calendário de 2001 a 2004, como inativas, não significa que tenham sido utilizadas como empresa “veículo” para gerir o ágio, haja vista que o objeto social das mesmas era a participação em outras empresas, e empresas com este objetivo social somente possuem receitas se as suas investidas tiverem lucro;

c) alega que as empresas LUC PAR e ODERICH foram devidamente constituídas em 2001 e 2000, ou seja, antes do advento do art. 39 da MP 66/2002 (conversão no art. 36 da Lei nº 10.637/02), que previa "*o diferimento da tributação do ganho de capital à diferença de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica, não sendo considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação*";

d) afirma que o propósito comercial que norteou a reestruturação societária levada a cabo era lícito e hialino, referindo que o principal propósito do grupo consistia no fortalecimento da CONSERVAS ODERICH S.A. no seu segmento de mercado, pois agregou ativos importantes à sua produção, dentre os quais uma fábrica de alimentos na cidade de Pelotas (RS) e uma fábrica de embalagens na cidade de Eldorado do Sul (RS);

e) no item "VI.III – DA CONSTITUIÇÃO DO ÁGIO" do recurso, a Contribuinte afirma que o ágio registrado nas incorporações ocorridas durante a reestruturação societária tem substrato econômico lastreado em laudo de avaliação de rentabilidade futura, com fulcro no art. 20, § 2º, alínea “b” do Decreto-lei nº 1.598/1977 e no art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99. Ressalta que no aumento do capital social da LUC PAR, de R\$ 1.000,00 para R\$ 43.123.000, mediante novas ações ordinárias nominativas, subscritas pela empresa ODEPAR, e integralizadas mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social da empresa ODERICH IRMÃOS, avaliadas em R\$ 43.123.000,00, conforme apurado através do método de fluxo de caixa descontado para um período de projeção de cinco anos, tendo como data base 31/12/2004. Assinala também que referido aumento ocorreu a valor de mercado e a diferença entre o valor de integralização de capital e a participação societária registrado na escrituração contábil, diferida, à época, com base no previsto no art. 36, da Lei 10.637/02;

f) assinala que na incorporação reversa da LUC PAR pela ODERICH IRMÃOS, esta empresa passou a registrar o ágio que a empresa LUC PAR havia registrado na sua contabilidade. Após esse evento, a empresa ODERICH IRMÃOS teve o seu capital social acrescido em R\$ 31.398.005,27, passando de R\$ 9.802.182,69 para R\$ 41.200.187,96, com a emissão de 31.398.005 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal. Em substituição aos sócios que se extinguiram, a ODEPAR ingressou na sociedade incorporadora

(ODERICH IRMÃOS). Por conseguinte, o referido aumento de capital social também teve a sua tributação diferida, com base no art. 36 da Lei 10.637/02. Por derradeiro, a ODERICH IRMÃOS foi incorporada pela CONSERVAS ODERICH, conforme a Proposta, Justificativa e Protocolo (fls. 346/353) e de acordo com o Laudo de Avaliação elaborado com base nas demonstrações contábeis do Patrimônio Líquido em 30/11/2005 (fls. 356/373);

g) refere que o §2º do art. 36 da Lei nº 10.637/02, excluiu os casos de alienação, liquidação ou baixa da hipótese de realização descrita nos incisos I e II do §1º do artigo em referência, acrescentando que no art. 36 em questão não há qualquer menção de que seja vedada a constituição do ágio dentro do grupo econômico;

h) no item "VI.III – DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO" do recurso, a Contribuinte afirma que a amortização do ágio em um sessenta avos pela ora Recorrente é legitimamente autorizada pelo art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/1997 e art. 386, III, § 6º, II, do RIR/99, não cabendo a autoridade administrativa, na qualidade de aplicador da lei, exigir imposto onde sequer há hipótese de incidência.

No tocante à segunda matéria (**aplicação da multa qualificada nas reestruturações societárias que geraram ágio interno**) foi indicado com paradigma o acórdão nº 1402-00.802, o qual apresenta a seguinte ementa na parte de interesse:

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.*

*Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.*

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) no item "VI.VI – DA DESCLASSIFICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%" do recurso, a Contribuinte afirma que o acórdão recorrido, na mesma linha do auto de infração, desconsiderou que a reestruturação societária foi realizada em conformidade com a legislação e com a devida publicação de seus atos constitutivos, assinalando que ainda não adveio a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN;

b) assinala que o fato de que a ora Recorrente realizou a reestruturação societária amparada com base no art. 36 da Lei nº 10.637/02, demonstra que a sua conduta estava fundamentada em permissivo legal e, portanto, que não subsume ao art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Questiona "*como pode haver fraude à lei, quando a reestruturação societária era prevista pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02?*" e "*como pode haver fraude à lei, quando não há legislação que vede a organização societária que ocasione a redução de tributos?*". Traz parecer de autoria de lavra do Prof. Eurico de Santi e afirma que "*a interpretação do dolo e da má-fé se limitam a interpretação subjetiva do intérprete, mas não podem servir de motivação para desconsideração de negócios jurídicos ou aplicação de multas qualificadas, ainda mais quando no caso, a reestruturação societária e o aproveitamento do ágio estava em*

*conformidade com a legislação e, mais, não há previsão legal que qualifique como ilícita a redução de pagamento de tributo";*

c) observa que é lícito ao contribuinte reestruturar e reorganizar seus negócios, de forma que o exercício de sua atividade se torne menos onerosa e que o contribuinte possui o pleno direito de livremente escolher aquela que melhor lhe aprouver, observando as condições legais, sem que o aplicador da lei possa descaracterizar tal opção. E afirma que *"não há previsão legal que regule o fato da intenção de pagar menos tributo como ilícito, de modo que não é possível a prova de intenções ou o encontro da verdade material como meio de regular o fato da intenção do contribuinte como ilícito, nem para agravar multas ou estender o prazo decadencial que existe para proteger a segurança jurídica à prática de atos orientados por legislação vigente ao tempo do fato"*.

No tocante à terceira matéria (**aplicação da taxa Selic sobre a multa proporcional**) foi indicado com paradigma o acórdão nº 9101-000.722, o qual apresenta a seguinte ementa na parte de interesse:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.*

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) a teor do parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/96, a previsão legal da incidência dos juros de mora é apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica;

b) conforme dispõe o parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/99, cabe a administração pública observar os preceitos legais, previstos em legislação competente, não podendo valer-se de brechas ou possíveis omissões do texto legal com o intuito de se beneficiar;

c) conclui afirmando que embora a multa de ofício seja parcela integrante do crédito tributário, não é devida a aplicação de juros sobre esta, em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

Ao final a Recorrente requer *"o recebimento e acolhimento do presente Recurso Especial, para o fim de que, seja integralmente o acórdão recorrido e, por corolário lógico, seja cancelado integralmente o auto de lançamento combatido"*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrrazões (e-fls. 3234).

Em relação à primeira matéria do recurso, a Fazenda aduz, em síntese, o que segue:

a) afirma que o entendimento do CARF sobre a matéria *"encontra-se demonstrado no acórdão de nº 9101-002.805, que reformou o acórdão paradigma apresentado pelo Recorrente"*;

b) após fazer um resumo das operações realizadas pela Recorrente, salienta que *"não há trânsito financeiro na operação, e o controle social/acionário permanece nas mãos do mesmo grupo econômico, não havendo partes independentes"*;

c) acrescenta que há *"ainda um outro fato de extrema relevância para configurar a ausência de independência entre as partes envolvidas na operação: a reserva de usufruto em nome dos usufrutuários Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich"*, garantindo a estes os rendimentos de qualquer natureza gerados por aquelas, inclusive a distribuição em dinheiro, de reservas, resultados, lucros e bonificações. Aqui registra que *"no momento em que, em 31/10/2005, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich integralizaram capital em LUCPAR (indiretamente através de ODEPAR) com a participação detida em ODERICH IRMÃOS com ágio, sendo sócios e diretores de ODEPAR e de ODERICH IRMÃOS e usufrutuários tanto das 43.123.000 ações ordinárias de LUCPAR quanto das 101.000 ações ordinárias de ODERICH IRMÃOS, há uma geração de riqueza (ágio) interna, sem a participação de terceiros independentes"*;

d) assinala que *"o ágio em questão teve origem, portanto, em uma construção contábil que decorreu da interposição da empresa LUCPAR como intermediária entre ODEPAR e ODERICH IRMÃOS (incorporada pela fiscalizada), sem que se alterasse de fato os verdadeiros controladores desta: Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich, e mantendo-se o direito destes aos rendimentos de qualquer natureza gerados pelas ações de ODERICH IRMÃOS"*, ressaltando que *"não houve alienação ou aquisição do controle da empresa ODERICH IRMÃOS, o qual sempre foi de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich"*;

e) aduz que no momento em que LUCPAR adquiriu o investimento na empresa ODERICH IRMÃOS (mediante a integralização de capital da nova sócia ODEPAR) o Laudo de Rentabilidade Futura desta aponta apenas uma expectativa de resultado, sendo que o resultado de fato só ocorreria se surgisse um terceiro independente disposto a pagar o valor apontado, dando materialidade à transferência de capital, o que de fato não ocorreu.

f) trazendo os termos do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 14 de fevereiro de 2007, e do parágrafo 1º do art. 247 do RIR/99, afirma que *"se contabilmente o ágio interno não é aceito, não deve ser aceito também tributariamente: se o intangível gerado internamente não é ativo para a contabilidade, o lucro líquido do qual se parte para chegar ao lucro real não pode estar reduzido por um encargo que nada mais é do que a alocação de um ativo inexistente"*, não podendo o lucro real estar reduzido por uma despesa inexistente;

g) afirma que não se pode extrair nem do art. 36 da Lei 10.637/02, nem do art. 7º da Lei 9.532/97, qualquer pressuposto de validação para o ágio artificialmente gerado entre partes dependentes, com a utilização de uma empresa "veículo" e de operações estruturadas em seqüência, na qual cada etapa corresponde a um ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente, para o atingimento de determinado efeito fiscal vantajoso;

h) aduz que o inciso III do art. 7º da Lei 9.532/97 foi introduzido pelo legislador com o intuito de restringir situações postas em prática anteriormente a sua vigência, coibindo abusos até então incorridos sob o manto de um pretense planejamento tributário, afirmando que se antes da vigência deste dispositivo legal era possível deduzir a integralidade do ágio fundamentado em rentabilidade futura como perda, em uma única vez, após, o inciso

III de seu art. 7º limitou a amortização fiscal do ágio a 1/60 mês nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

Já no que toca à segunda matéria do recurso, a Fazenda aduz, em síntese, o que segue:

a) aduz que, em que pese ter praticado atos de acordo com a lei, a empresa autuada, em conluio com outras pessoas jurídicas e físicas do seu grupo econômico, praticou negócios simulados com o exclusivo intuito de auferir de forma indevida o benefício fiscal decorrente da amortização de um ágio inexistente;

b) não obstante suas operações societárias terem obedecido às formalidades previstas em lei, ao final se vê que as operações se cancelaram mutuamente restando apenas a fruição indevida de um benefício fiscal, não se podendo admitir tamanha manipulação da legislação tributária;

c) afirma que a legalidade dos atos praticados não garante a legalidade do seu resultado, acrescentando que "*se assim fosse, não existira sequer o instituto da simulação, pois o negócio declarado sempre prevaleceria sobre o negócio real*";

d) conclui asseverando que "*em que pese ser possível e legal a realização de negócios entre partes dependentes e por meio de subscrição de ações, ao analisar as operações como um filme, vê-se que os autuados simularam a realização de um investimento com o exclusivo intuito de usufruir de forma indevida a dedução de um ágio*", restando caracterizada a simulação, de forma que todos os atos praticados se mostram nulos.

Finalmente em relação à terceira matéria do recurso, a Fazenda aduz, em apertada síntese, que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo, de forma que os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. E que a Lei nº 9.430/96 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a "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", que é a taxa SELIC.

Ao final, requer a Fazenda que "*seja negado provimento ao recurso especial, com a consequente manutenção do entendimento previsto no v. acórdão recorrido*".

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

O recurso é tempestivo, mas, como se verá a seguir, não atende aos requisitos de admissibilidade no que se refere à segunda matéria (**aplicação da multa qualificada nas reestruturações societárias que geraram ágio interno**), motivo pelo qual dele conheço parcialmente.

Como acertadamente alegou a Fazenda Nacional em sua sustentação oral quando do julgamento do presente recurso, o acórdão paradigma trazido pela Recorrente para demonstrar divergência de interpretação da legislação tributária carece da indispensável similitude fática em relação ao acórdão recorrido, não se prestando para estabelecer dissídio jurisprudencial que enseje a apreciação de recurso especial de divergência pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Com efeito, compulsando-se o acórdão nº 1402-00.802 [julgado em 21 de outubro de 2011, Recorrente Banco Santander (Brasil) S.A.], verifica-se que naquele julgado se estava diante de ágio efetivamente pago na aquisição da empresa que posteriormente participou da operação de incorporação (Banespa), o que não ocorreu no caso presente. Deveras, como se verá a seguir, no caso presente não houve qualquer dispêndio na operação em que surgiu o ágio.

Confira-se o trecho a seguir extraído da parte do voto condutor do paradigma que trata da qualificação da multa (fl. 52 do acórdão):

*O Santander Hispano efetivamente pagou mais de 9,5 bilhões de Reais na compra das ações representativas do capital social do Banespa, sendo que, desse valor, cerca de 2,1 bilhões de Reais correspondiam ao valor patrimonial. A diferença correspondia ao ágio, que o grupo buscou meios para transferir ao próprio Banespa e deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL, visando obter aproximadamente 34% de redução dos tributos devidos pela Banco em face do lucro obtido a partir da nova administração, ou seja, mais de 2,5 bilhões de Reais.*

Por outro lado, o acórdão recorrido tratou de situação em que é inconteste o não pagamento de ágio, conforme se destaca:

*No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (mesmas pessoas físicas e jurídicas), em curto espaço de tempo, sem qualquer desembolso, sendo que, ao final das operações, tudo retornou ao statu quo ante, no que toca às participações societárias, mas com a apropriação de "ágio". As operações não revelaram qualquer propósito comercial ou necessidade societária, nem modificaram algum aspecto da organização empresarial do grupo econômico. Em 10/10/2005 os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Em 03/11/2005 a LUC PAR já havia entrado e saído do panorama, e novamente os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Mas agora havia um ágio, supostamente amortizável, registrado na IRMÃOS ODERICH. Nenhuma riqueza nova foi gerada, nenhum pagamento foi feito para a aquisição de uma riqueza inédita, externa ao grupo econômico.*

Não deve, portanto, ser conhecido o presente recurso em relação à matéria da qualificação da multa de ofício.

Cumprе registrar, de outra banda, que embora o acórdão paradigma da primeira matéria tenha sido exarado pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mesma Turma que exarou o acórdão recorrido, aplica-se aqui o disposto no § 2º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o qual estatui que "para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas

*as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno".*

### **Amortização de ágio interno**

Por bem descrever as operações societárias de que trata o presente processo, transcreve-se a síntese feita no voto condutor do acórdão recorrido (sublinhou-se):

- *Em 10/10/2005, os sócios diretores da ODEPAR, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, aumentam seu capital social de R\$ 1.000,00 para R\$ 102.000,00, mediante a emissão de 101.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor comercial, e por eles mesmos inteiramente subscritas e integralizadas, mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social de ODERICH IRMÃOS, pelo valor declarado em suas declarações da Pessoa Física, de R\$ 101.000,00. Sobre tais ações recaía reserva de usufruto vitalício, firmado em 10/10/2005, em nome dos usufrutuários Marcos e Cláudio Oderich.*
- *Em 31/10/2005, os sócios da pessoa jurídica LUC PAR, Sra. Lucia Oderich Moreira, irmã de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich, e Iguatemi Lucio Moreira, divorciado daquela senhora, decidem pelo aumento do capital social de R\$ 1.000,00 para R\$ 43.124.000,00, mediante a emissão de 43.123.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, totalmente subscritas pela nova acionista, a ODEPAR, e integralizadas mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social de ODERICH IRMÃOS, gravadas com usufruto e avaliadas em R\$ 43.123.000,00.*
- *Com essa reestruturação societária, formou-se na LUC PAR um ágio de R\$ 31.397.005,27, correspondente à diferença entre o valor da "aquisição" do investimento em ODERICH IRMÃOS (R\$ 43.123.00,00) e o valor de patrimônio líquido do investimento "adquirido" (R\$ 11.725.994,73).*
- *Em 03/11/2005, a pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS incorpora a LUC PAR (incorporação reversa), registrando agora em sua contabilidade o ágio que a LUC PAR havia contabilizado na etapa anterior.*
- *Em 31/12/2005, a ODERICH IRMÃOS foi incorporada pela CONSERVAS ODERICH (atuada). O ágio foi, assim transferido para a pessoa jurídica remanescente (CONSERVAS ODERICH), que passou a amortizá-lo a partir de 2006.*

*O ágio aqui discutido, como se viu, surgiu em 31/10/2005, no momento em que LUC PAR aumentou seu capital, aumento esse que foi subscrito por ODEPAR e integralizado mediante a entrega das participações societárias que a subscrevente ODEPAR detinha na sociedade ODERICH IRMÃOS.*

Vale desde já assinalar que, como destacou o acórdão recorrido, é incontroverso que "a reorganização societária na qual se formou e transferiu o ágio aqui discutido se deu internamente ao grupo econômico Oderich". A própria Recorrente assim admite.

A matéria da amortização de ágio formado dentro de grupo econômico (ágio interno) vem sendo enfrentada por esta 1ª Turma da CSRF repetidas vezes nos últimos dois anos, tendo o colegiado sempre decidido no sentido de que deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. Mencione-se, por exemplo, os acórdãos de nºs 9101-002.388, 9101-002.389, 9101002.390, e 9101-002.391 (julgados na sessão de 13 de julho de 2016) e o acórdão nº 9101-002.550 (de 7 de fevereiro de 2017).

Cite-se, também, o acórdão nº 9101-002.805 (de 10 de maio de 2017), o qual, como destacou a Fazenda Nacional, reformou o único paradigma trazido pela Recorrente na matéria da amortização do ágio no presente recurso (acórdão nº 1301-001.224). Esse julgado, em que fui a redatora do voto vencedor, ostenta a seguinte ementa:

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

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

*ÁGIO DE SI MESMO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.*

*O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes. 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. Por impactar diretamente a escrituração contábil, a amortização do ágio, nesse contexto, deve ser expurgada do resultado do exercício.*

Pois bem, da descrição das operações societárias levadas a cabo não resta dúvida de que o ágio cujas deduções de amortização pela autuada (CONSERVAS ODERICH) foi glosada surgiu em operações societárias internas ao GRUPO ODERICH, no momento em que ODEPAR subscreve aumento de capital havido na LUCPAR mediante a entrega das participação societária a ODEPAR detinha na ODERICH IRMÃOS, sobrevalorizada com ágio de R\$ 31.397.005,27 [diferença entre o valor com que o investimento em ODERICH IRMÃOS entra no patrimônio da LUCPAR (R\$ 43.123.00,00) e o valor de patrimônio líquido do investimento (R\$ 11.725.994,73)].

Apreciando as razões trazidas pela Recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Não está aqui a autoridade administrativa a exigir imposto onde não há hipótese de incidência, como sustenta a Recorrente. Deveras, a Lei nº 9.532, de 1997, em seus artigos 7º e 8º, jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi “inventada”!

E aqui chamo a atenção que o que classifico de “invenção” é incontroverso pois, em que pese a Recorrente argumentar pela legitimidade do ágio, em nenhum momento demonstrou que houve pagamento ou qualquer transferência de recursos relativa ao ágio que aproveitou.

Ora, o argumento de que antes da edição da Medida Provisória nº 627, de 2013, a legislação não vedava o ágio surgido de operações intragrupo, e, assim, o tratamento do ágio no limite do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, daria guarida a

situações como a do presente processo improcede. Isso porque a lei em questão trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio, o que pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor de contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997:

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida com ágio ou deságio**, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

.....

*III - **poderá amortizar o valor do ágio** cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998). (negritei)*

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores):

*Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o **custo de aquisição** em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o **custo de aquisição** do investimento e o valor de que trata o número I. (negritei)*

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIPECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

*“a) **CUSTO DE AQUISIÇÃO** O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)*

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

A Fiscalização, aliás, captura com precisão a necessidade de dispêndio quando deixa consignado no Relatório Fiscal (e-fls. 2234) o que segue:

*Para a caracterização do ágio é necessário que haja dispêndio para obter algo de terceiros. A operação surge da vontade das partes independentes, que, no interesse comum, estabelecem um preço que reflita o valor real do investimento, baseado em fundamentos econômicos que demonstrem não estar plenamente representado na contabilidade da investida, o seu valor justo.*

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

#### *“11.7.1 – Introdução e Conceito*

*Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.*

*Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*

*O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*

*Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*

#### *11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio*

*Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)*

#### *11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio*

##### *a)GERAL*

*Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de*

*negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.*

#### *b) DATA-BASE*

*Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)*

#### *11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio*

##### *(...) c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA*

*Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.*

*Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.*

*No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.*

*Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).*

#### *11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio*

##### *CONTABILIZAÇÃO*

*V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura*

*O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...)*

*Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).*

#### *11.7.6 Ágio na Subscrição*

(...)

*por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.*

*Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*

*Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.*

*O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*

*Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.” (Grifei)*

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

*“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.*

*Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere*

*a tributação do 'ganho de capital' registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em 'sociedade veículo' ou de participação 'casca', a ser em seguida incorporada".*

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar, e como a própria Recorrente aduz, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em reavaliação; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, **em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.**

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, **porque essa lei sequer fala em ágio.**

Esse dispositivo, trazido, aliás, pela Recorrente na defesa da dedutibilidade do ágio gerado, regeu (durante sua vigência, de 31/12/2002 a 31/12/2005) o tratamento tributário a ser dispensado à diferença entre o valor da integralização de capital e o valor de determinada participação societária, na situação em que tal participação societária fosse empregada para integralizar capital subscrito em outra sociedade. Não é aplicável, a toda evidência, ao caso presente.

Trazendo o didático esclarecimento que faz o Relator do acórdão recorrido acerca desse dispositivo, tem-se a seguinte situação hipotética:

- uma sociedade X aumenta seu capital em \$1000;
- outra sociedade Y subscreve o aumento de capital de \$1000 em X;
- a sociedade Y possui, em seu ativo, participação societária em uma terceira sociedade Z, pelo valor de \$300;
- a sociedade Y integraliza o aumento de capital em X mediante a entrega, a X, da participação societária em Z, reavaliada para o valor de \$1000;

Nessa hipotética situação, Y possuía um investimento registrado por \$300, entregou esse investimento a X e passou a ter um novo investimento no valor de \$1000. É essa diferença de \$700, esse ganho auferido por Y na negociação, que o art. 36 em questão pretende regular. É essa diferença que recebe a benesse fiscal do diferimento de tributação.

Ocorre que no presente caso, como bem assinala o acórdão recorrido, *"a sociedade que promoveu o aumento de capital (X) foi a LUC PAR; a sociedade que o subscreveu (Y) foi a ODEPAR; e a sociedade investida, o investimento que mudou de mãos (Z, que antes pertencia a Y e passou a pertencer a X) é a IRMÃOS ODERICH"*. E o presente auto de infração não pretende tributar o ganho pela ODEPAR, que não se confunde com o ágio surgido na LUC PAR. Vale transcrever o trecho a seguir do acórdão recorrido:

*Fica bem claro, agora, que o mencionado art. 36 seria aplicável ao ganho eventualmente auferido por ODEPAR na operação em*

*questão. Mas o presente auto de infração não pretende tributar essa diferença. E apenas uma razão já é suficiente para que isso fique compreendido (embora seja possível demonstrar isso por outros caminhos): é que a ODEPAR não é o sujeito passivo da atuação, nem mesmo de forma indireta, visto que não há notícia de que tenha sido incorporada por outra sociedade.*

*A menção ao art. 36 da Lei nº 10.637/2002, tanto no Relatório da Ação Fiscal quanto no acórdão recorrido, se faz no contexto de buscar esclarecer que reestruturações societárias semelhantes à analisada podem ser (e de fato foram) usadas como planejamento tributário na busca de vantagens fiscais por mais de uma vertente. Hipoteticamente, a parte que entrega a participação societária auferir um ganho com tributação diferida, enquanto que a parte que recebe essa participação registra um ágio amortizável. Todos ganham, e só o Fisco perde.*

*Prosseguindo na análise, o que se busca tributar nestes autos é a amortização (nos anos-calendário 2006 e seguintes) do ágio formado em 31/10/2005. E esse ágio se formou em LUC PAR, conforme visto. Esse ágio não se confunde, em absoluto, com a diferença ou ganho eventualmente verificado na ODEPAR.*

Além disso essa reavaliação de Y, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo, constitui, tão somente, uma reavaliação. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

É nessa linha que os autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIPECAFI acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

*“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxergá-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis*

*para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.*

*(...)*

*Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?*

*Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, técnica e eticamente, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações.*"(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

*"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).*

*Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.*

*Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais*

*operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).*

*Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."*

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

*Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.*

*§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).*

*§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.*

*(...)*

*Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*

*Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:*

*I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;*

*II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou*

*sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;*

*III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;*

*IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei).*

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

*“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.*

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

***Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente***

*48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.*

*49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.(Grifei)*

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito :

*Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente*

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

*49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.*

*50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)*

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

*20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas*

*A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.*

*Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*

*Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

*Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.*

*Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)*

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

#### **Objetivo**

*1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:*

- (a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;*
- (b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e*
- (c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.*

.....

#### **Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)**

*B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.*

*B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.*

E não é só isso. Até o voto proferido no acórdão nº 1101-00.708 (o qual, aliás, foi reformado pelo acórdão nº 9101-002.388, de minha relatoria), a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em suas contrarrazões, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96-724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que explicitar que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

*EM nº 00187/2013 MF*

*Brasília, 7 de Novembro de 2013*

*Excelentíssima Senhora Presidenta da República,*

*Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição - RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.*

*1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.*

*2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define*

*como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.*

*3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.*

*4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*(...)*

*15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;*

*(...)*

*Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.*

*32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura,*

*também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)*

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio. Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Equivocada, também, a alegação de que sem as disposições da MP nº 627, de 2013, a dedutibilidade da amortização de ágio como o que aqui se trata estaria autorizada. Como se viu, a medida provisória em questão e a lei na qual foi convertida não alteram os efeitos tributários de procedimentos contábeis antes vigentes e que assim permanecem, mas conferem tratamento tributário a procedimentos contábeis advindos no bojo de nova concepção contábil, significativamente diferente da anterior. Isso não impede, no entanto, que, como se fez alhures, se diga que a nova lei explicita o óbvio, ou seja, que o ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes.

Não fossem apenas as diferenças antes mencionadas, o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da novel Lei nº 12.973, de 2014 é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

*Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando:*

*I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;*

*II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;*

*III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;*

*IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou*

*V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.*

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por oportuno, também considero equivocado o entendimento de quem concebe que existe um ágio fiscal e um ágio contábil, ou que a legislação societária permitiu algo diferente da contabilidade nesse aspecto.

É que a legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, trata do ágio apurado na aquisição de participações em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido nos seguintes termos (destaque acrescido):

*Desdobramento do Custo de Aquisição*

*Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

*§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

Essas disposições contidas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 estão em perfeita sintonia com as normas contábeis contemporâneas à expedição do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme se pode constatar no disposto na Instrução CVM nº 01 de 27 de abril de 1978, conforme destaque:

*(...)*

*Desdobramento do custo de aquisição de investimento*

*XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:*

*a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI*

*b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.*

*XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:*

*a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;*

*b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.*

*XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.*

*XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.*

*(...)*

Portanto, o ágio a que se refere a legislação fiscal é exatamente o mesmo tratado pela legislação societária, possuindo conteúdo puramente econômico/contábil.

Há quem sustente, de outra banda, constituir equívoco "*confundir fundamento econômico com pagamento*" ao se exigir que haja efetivo pagamento na formação do ágio, como se fez no acórdão nº 1101-00.841, da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o qual foi reformado por esta 1ª Turma da CSRF por meio do já referido acórdão nº 9101-002.303.

Esse "fundamento econômico", no que diz respeito ao ágio, encontrava-se disposto no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º, nos seguintes termos (redação vigente à época dos fatos):

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico :*

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.(Negritei)*

Como se pode depreender, o legislador chamou de "fundamento econômico" do lançamento contábil do ágio, as três "justificativas" acima listadas, e, de fato, não é a partir dessa definição que se está a dizer que é preciso haver pagamento, ou melhor, que é preciso ter havido um custo arcado.

A razão para existência do pagamento, ou de um custo arcado, está no próprio conceito de ágio, cujo inciso II desse mesmo art. 20 definiu como diferença entre custo de aquisição e o valor que consta do PL.

O voto vencedor do acórdão nº 1101-00.841 também deixa consignado que "*aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies*".

De fato, a compra e venda é apenas uma das formas de aquisição. Porém, "custo de aquisição", seja qual for a forma como se dá essa aquisição, pressupõe "ônus", "dispêndio". E é aqui que está o equívoco desse voto vencedor: conceber que a lei não exige "ônus", "dispêndio" para quem está adquirindo a participação societária.

Dito isso, tem-se que a Recorrente procura justificar as operações levadas a cabo afirmando que o propósito comercial que norteou a reestruturação societária levada a cabo, de fortalecimento da CONSERVAS ODERICH S.A. no seu segmento de mercado, era lícito e hialino, pois agregou ativos importantes à sua produção, dentre os quais uma fábrica de alimentos na cidade de Pelotas (RS) e uma fábrica de embalagens na cidade de Eldorado do Sul (RS). E aduz que o fato de as empresas LUC PAR e ODEPAR, cujo objeto social é de participação em outras sociedades, não terem auferido receita e terem apresentado as DIPJ, dos anos-calendário de 2001 a 2004, como inativas, não significa que tenham sido utilizadas como empresa "veículo" para gerir o ágio, haja vista que o objeto social das mesmas era a participação em outras empresas. Refere também que o ágio registrado tinha substrato econômico lastreado em laudo de avaliação de rentabilidade futura, com fulcro no art. 20, § 2º, alínea "b" do Decreto-lei nº 1.598/1977 e no art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99.

Ocorre que a impossibilidade de se admitir a formação de ágio sem que tenha havido qualquer dispêndio é argumento maior e anterior ao propósito negocial que possa ter havido nas operações societárias e ao próprio laudo, de forma que nem o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pela Contribuinte.

Ora, se a autuada (ora Recorrente, CONSERVAS ODERICH S.A.) buscava se fortalecer no mercado vindo a incorporar a ODERICH IRMÃOS poderia fazê-lo sem que um ágio artificial, a que não corresponde qualquer dispêndio, fosse criado e amortizado e a despesa com amortização correspondente, inexistente, fosse deduzida. Cumpre lembrar que as operações se deram no âmbito de grupo econômico, sendo de se assinalar que, conforme registra o Relatório Fiscal, quando das operações societárias levadas a cabo, as empresas ODERICH IRMÃOS e ODEPAR tinham como sócios os Senhores Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, os quais eram sócios diretores da autuada CONSERVAS ODERICH S.A.

O acórdão recorrido bem caracterizou a artificialidade do ágio criado e a insuficiência da argumentação em torno do propósito negocial da incorporação da ODERICH IRMÃOS pela autuada CONSERVAS ODERICH S.A. diante da mácula no surgimento do ágio, valendo transcrever o seu excerto a seguir:

*No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (mesmas pessoas físicas e jurídicas), em curto espaço de tempo, sem qualquer desembolso, sendo que, ao final das operações, tudo retornou ao statu quo ante, no que toca às participações societárias, mas com a apropriação de “ágio”. As operações não revelaram qualquer propósito negocial ou necessidade societária, nem modificaram algum aspecto da organização empresarial do grupo econômico. Em 10/10/2005 os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Em 03/11/2005 a LUC PAR já havia entrado e saído do panorama, e novamente os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Mas agora havia um ágio, supostamente amortizável, registrado na IRMÃOS ODERICH. Nenhuma riqueza nova foi gerada, nenhum pagamento foi feito para a aquisição de uma riqueza inédita, externa ao grupo econômico.*

*O “ágio” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Trata-se, de fato, de uma reavaliação espontânea de participação societária, à qual não se pode atribuir o condão de reduzir o resultado tributável.*

*Não se trata do ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.*

*Observe-se que, a partir de 03/11/2005, o ágio estava registrado na IRMÃOS ODERICH e, se dedutível fosse, já poderia ser amortizado ali. Afinal, aquela empresa era operacional. Nesse sentido, o evento societário de 31/12/2005, a saber, a incorporação de IRMÃOS ODERICH pela autuada CONSERVAS ODERICH nada introduziu de novo. Até se poderia admitir que essa última incorporação guardasse algum propósito negocial relevante para o grupo econômico, visto que ambas eram empresas operacionais que atuavam em áreas por vezes sobrepostas, por vezes complementares. Mas o vício que macula o ágio se deu na etapa anterior, sendo certo que sua transferência não serve para tornar dedutível o que já antes era indedutível.*

No que se refere ao fato de haver laudo de avaliação de rentabilidade futura que dava substrato ao ágio, tem-se que representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma.

Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior? Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo?

Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um grupo econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma *mens legis*!

E se não é essa a “mens legis”, como dizer que a Contribuinte agiu conforme a lei? Por essas razões, entendo que o lançamento de ofício deve ser mantido, negando-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

#### **Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, em julgado de 14/06/2016, esta Relatora proferiu voto no sentido de afirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros desta 1ª Turma da CSRF, conforme razões a seguir expendidas. O mesmo posicionamento foi subscrito pela Turma em julgados posteriores (cite-se, por exemplo, os acórdãos 9101-002.501 e 9101-002.510, ambos de 12/12/2016).

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

*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.*

(...)

*§ 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 do pagamento.(grifo nosso)*

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

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

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

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

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo “decorrente”, como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

*É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o “*crédito não integralmente pago no vencimento*”, dispondo o seguinte:

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

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

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal *o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

*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 texto a 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.*

[...]

*Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.*

*Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.*

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro

de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

*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.*

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE*

*MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido*

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

*Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)*

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

[...]

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumprido observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

*Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.*

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

*Art. 5º (...)*

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Também aqui, portanto, não deve ser acolhido o recurso da Contribuinte.

Processo nº 11065.722073/2011-89  
Acórdão n.º **9101-003.399**

**CSRF-T1**  
Fl. 3.282

---

**Conclusão**

Em face do exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso e, no mérito,  
NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo