



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

Processo nº 13830.720239/2014-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.129 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente RAÍZEN TARUMÃ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela Recorrente, sem alteração da composição do controle acionário da mesma e sem fundamento econômico.

MULTA DE OFÍCIO.

Mantida em respeito ao princípio da estrita legalidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário nos temas do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº 13830.720239/2014-82
Acórdão n.º **1402-002.129**

S1-C4T2
Fl. 1.479

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES, PAULO MATEUS CICCONE E DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Relatório

RAIZEN TARUMÃ LTDA, recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela ^a Turma da DRJ de Ribeirão Preto - DRJ-RPO, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

A autuação trata segundo o Relatório Fiscal (fls.940/946) dos seguintes pontos:

1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e no âmbito do procedimento fiscal em curso junto ao sujeito passivo acima identificado, constatamos: 1) a exclusão indevida na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL-Contribuição Social Sobre Lucro Líquido, no montante de R\$ 77.198.603,60, nos anos de 2009 a 2012, a título de amortização de ágio; e 2) utilização indevida de prejuízo fiscal (R\$ 6.611.916,89) e base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 6.517.931,92), no ano-calendário de 2012, em razão da absorção do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL pela infração anterior, conforme adiante relatado.

O Auto de Infração, trata de três pontos principais:

1- Ausência de partes independentes onde foi criado o ágio. (empreses do mesmo grupo).

2 - Falta de materialidade do ágio, eis que *"não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde sabidamente se constata que não haverá tributação na empresa investida, do valor que gerou o ágio na empresa investidora"* (Relator Moisés Giancomelli Nunes da Silva, no acórdão 1402.001332, de 06/03/2013, da 4 Câmara, 2 Turma Ordinária, da Primeira Seção).

3 - No presente caso, em relação a expectativa de rentabilidade futura da sociedade, calculada no Laudo de Avaliação de março de 2009 (do ágio ora glosado), foi considerada a unidade de produção de Paraguaçu Paulista/SP, denominada Destilaria Paraguaçu (fls. 317 e 732), que foi adquirida em novembro de 2007, com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, conforme Laudo de Avaliação de novembro de 2007 (fls. 865/899), apresentado em procedimento específico.

Resumo das operações societárias.

A sequência cronológica das operações societárias foi a seguinte.

Em 12/03/2009, a Cosan e a Nova América decidem se associar-se, por meio de uma reorganização societária abrangendo os dois grupos.

Em 31/03/2009, a Nova América - Trading adquire participação societária na Nova América Agroenergia por meio de aumento de capital, integralizado pela Trading com parcelas de crédito detidos face a Agroenergia. (Foi aqui que foi gerado o ágio ora glosado).

Em 30/04/2009, ocorreu a cisão parcial da Nova América Agroenergia, ficando parte de seu patrimônio para a Rezende Barbosa, a empresa sócia majoritária e controladora da Trading e da Agroenergia.

No mesmo momento, a Rezenda Barbosa integralizou o capital da Curupay com 66,26% da participação societária detida na Nova América - Agroenergia e 100% da participação da Nova América Trading.

Cumprе ressaltar que a empresa Curupay pertencia ao grupo da Nova América Agroenergia, conforme fl. 67 do Laudo da Brasil Accounting de fls. 252/355 dos autos, ou seja, empresa que pertence ao mesmo grupo e tendo também como principal acionista a Rezende Barbosa.

Em 18/06/2009, ocorre a incorporação da Curupay pela Cosan S.A..

A Rezende Barboza troca ações que tinha com a Curupay por 44.300.389 ações da Cosan, aumentando o capital da Cosan em R\$ 4.153.941.887,37, passando a Cosan a ter o lugar da Curupay e a Rezende Barbosa passou a ter 11,89% da Cosan.

Em 04/08/2009, a Nova América Agroenergia, altera o nome para Cosan Alimentos S.A.

Em 18/11/2009 a Nova América Agroenergia, incorporou a Nova América Trading, alterando sua denominação para Cosan Alimentos, momento em que o ágio começou a ser deduzido.

Ato contínuo, a Cosan Alimentos altera seu nome para Raizen Tarumã Ltda., ora Recorrenete. (fls. 1237)

Resumo da operação societária segundo a autuação para glosar os créditos :

Trata-se de ágio gerado na subscrição e integralização de capital pela sucedida Nova América S.A. Trading. (demonstrativo das amortizações realizadas (fls. 305 e 719) e Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da empresa Nova América S/A - Agroenergia, de 31/03/2009 de fls. 306/339 e 721/754).

Em 31/03/2009 a Nova América Agroenergia deliberou aumento de capital, no montante de R\$ 237.515.000,00, sendo emitidas 47.503 ações nominativas em favor da coligada Nova América - Trading, por conta de créditos (adiantamentos a fornecedores) da Trading face à Agroenergia.

Ambas as pessoas jurídicas possuíam os mesmos acionistas quando da subscrição de capital na Agroenergia pela Trading. (Livros de Registro de Ações às fls. 796/848).

Em razão da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial (embora o cálculo correto seja: 47.503 ações do total de 226.598 ações, equivalem

a 20,96% do Patrimônio Líquido, que totalizava R\$ 631.037.362,35, resultando na participação de R\$ 132.265.431,14 e ágio de R\$ 105.249.568,86), o investimento da Trading foi contabilizado em seu ativo, desdobrado nos seguintes valores (Razões das contas do Patrimônio Líquido, de Investimentos, e de Ágio às fls. 860/864):

- Participação em controladas: R\$ 115.622.468,00;
- Ágio na aquisição de investimentos: R\$ 121.892.532,00.

O ágio contabilizado teve como fundamento econômico o valor da rentabilidade da coligada com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, atestado em Laudo de Avaliação Econômico-Financeira, subscrito em 31/03/2009, pela Brasil Accouting Assessoria e Consultoria Contábil Ltda (fls. 306/339 e 721/754).

Em 18/11/2009, a Cosan Alimentos (nova razão social da Agroenergia – a fiscalizada) incorporou a Nova América - Trading, passando a deduzir o ágio de R\$ 121.892.532,00 na apuração do seu lucro real, via exclusão no LALUR, à razão de 1/60 avos por mês. (Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 18 de novembro de 2009 que deliberou acerca da incorporação da Nova América S/A - Trading, de fls. 343/345 e 760/762 e Protocolo de Justificação de Incorporação da Nova América S/A – Trading pela Cosan Alimentos S/A de fls. 346/350 e 763/767).

Para completar o relatório entendo por pertinente, transcrever trechos do relatório do v. acórdão recorrido, que por sua vez, colaciona praticamente todo o Relatório Fiscal que fundamentou o Auto de Infração:

“Trata-se de autos de infração, fls. 901-939, relativo ao IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 40.564.877,60 (inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até fevereiro/2014).

I) DA AUTUAÇÃO

Consoante Relatório fiscal de fls. 940-946, parte integrante dos autos de infração, a Fiscalização constatou que:

"(...)

3. Relativamente à matéria ora tributada, o sujeito passivo foi intimado (fls. 2/3 e 382/384) a apresentar documentação comprobatória de listadas exclusões efetuadas na apuração do Lucro Real, sendo que informou (fls. 258 e 610) tratar-se de ágio gerado na subscrição e integralização de capital pela sucedida Nova América S/A—Trading, apresentando os seguintes documentos:

a) - Demonstrativo das amortizações realizadas (fls. 305 e 719);

b) - Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da empresa Nova América S/A Agroenergia, de 31/03/2009 (fls. 306/339 e 721/754);

c) - Ata de Reunião do Conselho de Administração realizada em 31 de março de 2009 que aprovou a subscrição e integralização de capital pela Nova América S/A - Trading (fls. 340/342 e 756/758) e;

d) - Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 18 de novembro de 2009 que deliberou acerca da incorporação da Nova América S/A - Trading (fls. 343/345 e 760/762);

e) - *Protocolo de Justificação de Incorporação da Nova América S/A – Trading pela Cosan Alimentos S/A (fls. 346/350 e 763/767);*

f) *Laudo de Avaliação Contábil, de 01/11/2009 (fls. 351/355 e 768/772).*

4. *Portanto, a operação que resultou o ágio, em 31/03/2009, envolveu as seguintes pessoas jurídicas:*

> *NOVA AMÉRICA S/A - AGROENERGIA, CNPJ 62.092.739/0001-28 (atual razão social: Raízen Tarumã S/A - a fiscalizada); e*

> *NOVA AMÉRICA S/A - TRADING, CNPJ 02.992.296/0001-08 (baixada por incorporação pela COSAN ALIMENTOS S/A, CNPJ 62.092.739/0001-28, com atual razão social: Raízen Tarumã S/A - a fiscalizada).*

5. *Ambas as pessoas jurídicas possuíam os mesmos acionistas quando da subscrição de capital na Agroenergia pela Trading, a saber (Livros de Registro de Ações às fls. 796/848):*

Composição Acionária da NOVA AMÉRICA S/A AGROENERGIA (investida , incorporadora e fiscalizada)		
Acionista	CNPJ/CPF	Qtde. Ações
Rezende Barbosa S/A	44.358.034/0001-28	179.092
Roberto de Rezende Barbosa	368.376.798-72	1
Renato Eugênio de Rezende Barbosa	368.378.068-15	1
José Eugênio de Rezende Barbosa Sobrinho	051.018.498-71	1
Total de ações		179.095
Patrimônio Líquido em 31/03/2009 – R\$ 393.522.362,35 (antes do aumento de capital)		

Composição Acionária da NOVA AMÉRICA S/A - TRADING (investidora e incorporada)		
Acionista	CNPJ/CPF	Qtde. Ações
Rezende Barbosa S/A	44.358.034/0001-28	5.082
Roberto de Rezende Barbosa	368.376.798-72	1
Renato Eugênio de Rezende Barbosa	368.378.068-15	1
José Eugênio de Rezende Barbosa Sobrinho	051.018.498-71	1
Total de ações		5.085
Patrimônio Líquido em 31/03/2009 – R\$ 47.653.291,05		

6. *Em 31/03/2009 a Agroenergia deliberou aumento de capital, no montante de R\$ 237.515.000,00, sendo emitidas 47.503 ações nominativas em favor da Trading, por conta de créditos (adiantamentos a fornecedores) da Trading face à Agroenergia.*

7. *Em razão da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial (embora o cálculo correto seja: 47.503 ações do total de 226.598 ações, equivalem a 20,96% do Patrimônio Líquido, que totalizava R\$ 631.037.362,35, resultando na participação de R\$ 132.265.431,14 e ágio de R\$ 105.249.568,86), o investimento da Trading foi contabilizado em seu ativo, desdobrado nos seguintes valores (Razões das contas do Patrimônio Líquido, de Investimentos, e de Ágio às fls. 860/864):*

- *Participação em controladas: R\$ 115.622.468,00;*

- *Ágio na aquisição de investimentos: R\$ 121.892.532,00.*

8. O ágio contabilizado teve como fundamento econômico o valor da rentabilidade da coligada com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, atestado em Laudo de Avaliação Econômico-Financeira, subscrito em 31/03/2009, pela Brasil Accounting Assessoria e Consultoria Contábil Ltda (fls. 306/339 e 721/754).

9. Em 18/11/2009, a Cosan Alimentos (nova razão social da Agroenergia – a fiscalizada) incorporou a Trading, passando a deduzir o ágio de R\$ 121.892.532,00 na apuração do seu lucro real, via exclusão no LALUR, à razão de 1/60 avos por mês, a saber:

MÊS	2009 - R\$	2010 - R\$	2011 - R\$	2012 - R\$	TOTAIS - R\$
JANEIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
FEVEREIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MARÇO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
ABRIL		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MAIO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JUNHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JULHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
AGOSTO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
SETEMBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
OUTUBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
NOVEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
DEZEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
TOTAIS	4.063.084,40	24.378.506,40	24.378.506,40	24.378.506,40	77.198.603,60

10. Tais deduções são indevidas, uma porque o investimento que gerou o ágio não tem o respaldo do artigo 386, inciso III, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), vez que é da essência de tal dispositivo que o ágio seja gerado entre partes independentes. Não há que se falar em ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico, porque o ágio só assume condições de dedutibilidade quando gerado na combinação de vontades de pessoas independentes de fato. Ou seja, quando essa combinação de vontades é o resultado de uma pessoa (compradora) querendo pagar menos pelo ativo e a outra pessoa (vendedora) querendo receber mais pelo ativo. No presente caso, no ato do investimento, os acionistas da investidora e da investida eram os mesmos.

(...)

14. A outra porque "não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde sabidamente se constata que não haverá tributação, na empresa investida, do valor que gerou o ágio na empresa investidora" (Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva, no Acórdão nº 1402.001.332, de 06/03/2013, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, da Primeira Seção de Julgamento, do CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), como é o presente caso.

15. Como particularidade da "indústria do ágio", temos no presente caso o fato de que, na expectativa da rentabilidade futura da sociedade, calculada no Laudo de Avaliação de março/2009 (ágio ora glosado), foi considerada, entre outras, a unidade de produção de Paraguaçu Paulista/SP, denominada Destilaria Paraguaçu Ltda (fls. 317 e 732), que foi adquirida em novembro/2007, com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade

futura, conforme Laudo de Avaliação, de novembro/2007 (fls. 865/899), apresentado em procedimento específico, ágio este, dedutível porque gerado em transação envolvendo partes independentes. (A Paraguaçu Paulista - Destilaria Paraguaçu Ltda, pertence ao grupo da Nova América Agroenergia).

16. O que salta aos olhos no presente caso é que a Destilaria Paraguaçu, que lá em novembro/2007, teve a sua rentabilidade estimada pelos próximos 10 anos, para fundamentar o ágio pago no negócio ali entabulado, teve, em março/2009, a sua rentabilidade novamente estimada pelos próximos 10 anos para fundamentar o ágio interno ora combatido. Será isso ágio sobre ágio?

17. Portanto, o ágio em questão não tem o amparo legal para as deduções feitas pelo sujeito passivo, via exclusão na apuração do Lucro Real, caracterizando despesa desnecessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, impondo-se a sua glosa."

Complemento o relatório do v. acórdão recorrido, com partes do TVF que entendo importantes para a compreensão dos fatos ocorridos.

18. Em razão da absorção do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL pela glosa do ágio, restou a utilização indevida de prejuízo fiscal (R\$ 6.611.916,89) e base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 6.517.931,92), no ano-calendário de 2012, conforme demonstrativos anexos.

19. Destacamos que, do saldo de prejuízos fiscais (R\$ 167.294.424,41 – LALUR às fls. 220) e da base de cálculo negativa da CSLL (R\$ R\$ 167.506.435,88 – LALUR às fls. 221), em 31/12/2008, excluímos as baixas efetuadas por cisão, totalizando R\$ 87.152.101,38, como baixa do saldo de prejuízos fiscais (LALUR às fls. 220 e 660), e R\$ 87.270.127,96, como baixa do saldo de base de cálculo negativa da CSLL (LALUR às fls. 221 e 661). Assim, as planilhas de COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ e de COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL, referentes aos anos de 2009 a 2012, em anexo, iniciaram com os saldos de R\$ 80.142.323,03 e de R\$ 80.236.307,92, respectivamente.

[...]

19. Destacamos que os saldos negativos de IRPJ e CSLL, apurados nas DIPJs referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, não foram considerados nos presentes lançamentos porque tais saldos foram objetos de pedidos de ressarcimento/compensação nas PERDCOMPs nºs 225788719517121212023019, 417490934617121212038736, 273292683505081312029722, e 143889430505081312037008.

18. A tributação das infrações resulta no crédito tributário total de **R\$ 40.564.877,59**, composto pelas seguintes parcelas, conforme demonstradas e capituladas nos respectivos Autos de Infração:

A Recorrente apresentou impugnação de fls.1130 e seguintes, descrevendo os fatos, requerendo o total cancelamento do Auto de Infração e junta documentos de fls. 953/1127.

As principais alegações da Recorrente em sua impugnação foram as seguintes:

A Recorrente alega em sua impugnação que os requisitos previstos em lei para o aproveitamento fiscal do ágio foram integralmente observados pelas empresas envolvidas na operação.

Que a alegação da Fiscalização para glosar o ágio em questão, com base no entendimento de que seria indevido o registro de ágio nas reorganizações societárias dentro do mesmo grupo de empresa, não tem fundamento legal e que tal entendimento já foi afastado pela jurisprudência do CARF.

Afirma que a legislação contábil apontada no TVF não deve ser aplicada em matéria tributária, não servindo, portanto, para obstar a dedutibilidade na apuração do Lucro Real, de despesas relativas à amortização do ágio, conforme reconhecido pela doutrina especializada e pela jurisprudência do CARF.

Aduz que a legislação tributária não condiciona a dedução do ágio ao oferecimento à tributação pela empresa investida do valor correspondente ao ágio, tratando-se de benefício fiscal condicionado tão somente ao cumprimento dos requisitos previstos nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e que é irrelevante o tratamento fiscal dado à receita relativa ao ágio. E mesmo que assim não fosse, seria necessário observar a tributação, na empresa investida, a receita relativa ao ágio pode ser diferida, quando registrada em conta de reserva de reavaliação (art.24 do Decreto-lei nº 1.958/77).

Alega que apesar de não ter sido objeto de questionamento pela Fiscalização, a Recorrente demonstrou que havia propósito negocial no presente caso, sendo que a operação societária de reestruturação se deu devido (i) à contenção de despesas; (ii) pela redução do número de operações intercompany; (iii) a facilitar a parametrização no SAP; e (iv) à melhora na qualidade das informações prestadas em balanços, demonstrando-se portanto a existência de propósito negocial, sendo que o ágio foi uma mera consequência.

E ainda que não fosse demonstrado o propósito negocial da subscrição das ações da aquisição da Recorrente pela Nova América Trading, o aproveitamento de ágio registrado em operações dessa natureza não é vedado pela legislação, conforme reconhece o CARF.

Aduz que não deveria gerar perplexidade à Fiscalização o fato da Destilaria Paraguaçu (que havia sido adquirida com ágio pela Recorrente) também ter sido levada em consideração para fins da avaliação da expectativa de rentabilidade futura da impugnante, porque esse tipo de avaliação, naturalmente, leva em conta todos os ativos da empresa avaliada e a rentabilidade a eles atrelada (que, aliás, foi confirmada com o passar do tempo);

Alega que a Fiscalização cometeu um erro quanto o valor do patrimônio líquido da Recorrente a ser utilizado no cálculo do ágio, em contrariedade ao art. 20 do Decreto-lei nº 1.958/77.

Por fim afirma que é indevida a aplicação de juros sobre multa de ofício.

Ato contínuo, foi proferido v. acórdão de fls.1347/1361 afastando as alegações da contribuinte e mantendo integralmente o Auto de Infração, nos seguintes termos.

Inicia o voto vencedor do v. acórdão recorrido aduzindo que o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa e nem a todos os fundamentos nela indicados, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão e apresenta jurisprudência do STJ para embasar este entendimento.

Em seguida passa ao voto.

Glosa da amortização de ágio. Ágio interno.

Pois bem. A matéria é recorrente neste Colegiado e meu posicionamento já conhecido: a amortização do ágio interno, ou ágio de si mesmo, não tem amparo na legislação tributária e, principalmente, fere os princípios básicos da incidência do IRPJ e CSLL haja vista que se trata de uma despesa artificial que desequilibra a apuração desses tributos, reduzindo indevidamente suas bases de cálculo.

O litigo é similar em premissas e conclusões ao manifestado por este julgador, quando do julgamento que resultou no **Acórdão nº 1402-00.802**.

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

A meu ver, no presente caso, a segunda premissa básica não foi cumprida, razão pela qual não restou demonstrado o propósito negocial da operação.

Isso porque, conforme comprovado pela Fiscalização, *"Não há que se falar em ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico, porque o ágio só assume condições de dedutibilidade quando gerado na combinação de vontades de pessoas independentes de fato. Ou seja, quando essa combinação de vontades é o resultado de uma pessoa (compradora) querendo pagar menos pelo ativo e a outra pessoa (vendedora) querendo receber mais pelo ativo. No presente caso, no ato do investimento, os acionistas da investidora e d a investida eram os mesmos"*.

Em verdade não houve ingresso de novos recursos na empresa. De outro lado, não ocorreu tributação de ganho de capital para equilibrar a equação tributária. Está patente nos autos que o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável, artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros.

Definitivamente esse procedimento não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, trata-se de uma despesa forjada, que não atende aos pressupostos de dedutibilidade de despesas - necessidade, efetividade e usualidade, consagrados no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99).

É certo que no caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

Vejam, pois, a redação dos dispositivos legais aplicáveis ao procedimento do contribuinte:

Decreto-lei nº 1598/1977

[...]

Lei nº 9.532/1997

[...]

Nos dispositivos acima inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em reduzir os tributos devidos, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei.

Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditoria, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para aproveitar o ágio.

A criação de empresa veículo para esse fim era prática normal à época, tanto que foi objeto de normatização pela CVM (Instrução CVM 349/2001). Por seu turno, a própria Lei 9.732/1997, art. 8º., versou sobre aspectos relativos a incorporação da controlada pela controladora.

Todavia, estamos diante de um planejamento irregular: um negócio forjado para obter benefício tributário indevido (despesa não necessária), apesar de realizado às claras.

Logo, correta a glosa da amortização do ágio, a bem assim a multa de ofício deve ser reduzida para 75%.

Exigência da CSLL

Quanto a exigência da CSLL isso porque após a vigência do art. 28 da Lei nº 9.430/1996, *"Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei"*, ou seja, as mesmas normas aplicáveis ao IRPJ.

Neste sentido reforçam as seguintes normas legais:

- Lei nº 9.532, de 1997, art. 60;
- Lei nº 9.779, de 1999;
- Lei nº 9.959, de 2000;
- Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º;
- Lei nº 10.637, de 2002, art. 35;
- Lei nº 10.931, de 2004, arts. 3º e 4º;
- Lei nº 11.051, de 2004, art. 1º;
- MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 6º, 7º, 21, 30, 34, 41, 74, e 83.

Os julgamentos do CARF tem reiterado esse entendimento, a exemplo do acórdão CSRF 01-04.686. Portanto, cabe manter a exigência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio.

O erro no critério para apuração do ágio pela Fiscalização

Aduz a impugnante (fl. 32 da peça impugnatoria):

"120. Além dos equívocos acima demonstrados, a Fiscalização também falhou na escolha do critério para fins de apuração do valor do ágio em exame.

121. Observe-se que, para determinar o valor do patrimônio líquido da IMPUGNANTE em março de 2009, a Fiscalização considerou o montante correspondente ao seu patrimônio líquido em 31/12/2008, acrescido dos valores relativos (i) ao adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) efetuado pela REZENDE BARBOSA em 16/02/2009, e (ii) ao capital subscrito pela TRADING em março de 2009, totalizando o montante de R\$ 631.037.362,35, conforme demonstrativo anexo (DOC. 21).

122. No entanto, a Fiscalização está equivocada, pois o ágio deveria ter sido calculado com base no valor do patrimônio líquido à época da operação societária, em março de 2009, em observância do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, qual seja, o montante de R\$ 551.540.323,35.

123. Resta claro o erro quanto à data de apuração do valor do patrimônio líquido da IMPUGNANTE utilizado pela Fiscalização no cálculo do ágio: a operação societária foi realizada em março de 2009, e a Fiscalização considerou o patrimônio líquido ajustado de dezembro de 2008.

124. Portanto, uma vez reconhecida a improcedência das acusações fiscais quanto às questões de mérito objeto da autuação, também deve ser afastado o cálculo sugerido pela Fiscalização para apuração do ágio registrado pela TRADING na aquisição de participação societária na IMPUGNANTE em março de 2009."

Verifica-se, de plano, que a impugnante equivoca-se em suas alegações.

Isso porque o procedimento fiscal glosou a despesa de ágio efetivamente amortizado, conforme expresso na fl. 3 do Relatório Fiscal, *verbis*:

MÊS	2009 - R\$	2010 - R\$	2011 - R\$	2012 - R\$	TOTAIS - R\$
JANEIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
FEVEREIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MARÇO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
ABRIL		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MAIO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JUNHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JULHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
AGOSTO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
SETEMBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
OUTUBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
NOVEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
DEZEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
TOTAIS	4.063.084,40	24.378.506,40	24.378.506,40	24.378.506,40	77.198.603,60

Portanto, eventuais equívocos na apuração do ágio são irrelevantes, haja vista que está correto o procedimento fiscal que glosou integralmente a despesa."

Por fim, afasta as alegações da Recorrente em relação a cobrança de juros sobre multa de ofício.

Cumprе esclarecer que o Julgador menciona que a multa aplicada ao presente caso deveria ser reduzida para 75%, entretanto, fazendo menção de que o Auto de Infração havia aplicado multa qualificada, fato este que não ocorreu.

O Auto de Infração apenas aplicou multa de ofício de 75% e não a qualificada, porém não vejo prejuízo a defesa o aos direitos aqui defendidos pela Recorrente.

Em seguida, inconformada com o v. acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.1367/1436, alegando o seguinte:

Preliminarmente, alega que o v. acórdão da DRJ inovou o lançamento ao fundamentar a manutenção do Auto de Infração entendendo que não teria ocorrido pagamento na operação de aumento de capital da Recorrente (fls. 10 do acórdão), acrescentando assim novo argumento a autuação, o que não pode ser admitido, sob pena de cerceamento de defesa.

De resto repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da preliminar de nulidade da decisão recorrida

A Recorrente alega preliminarmente, que a decisão recorrida teria inovado o lançamento.

Argumenta que o v. acórdão da DRJ/RPO inovou o lançamento ao também fundamentar a manutenção do Auto de Infração com o entendendo de que não teria ocorrido pagamento na operação de aumento de capital da Recorrente (fls.10 do acórdão), acrescentando assim novo argumento a autuação, o que não pode ser admitido, sob pena de cerceamento de defesa.

Com efeito, entendo que as razões de defesa são descabidas. Não houve inovação do lançamento, mas apenas sua ratificação utilizando-se outros termos. Veja-se o trecho de interesse na decisão recorrida:

"O litígio é similar em premissas e conclusões ao manifestado por este julgador, quando do julgamento que resultou no **Acórdão nº 1402-00.802**.

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

A meu ver, no presente caso, a segunda premissa básica não foi cumprida, razão pela qual não restou demonstrado o propósito negocial da operação.

Isso porque, conforme comprovado pela Fiscalização, *"Não há que se falar em ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico, porque o ágio só assume condições de dedutibilidade quando gerado na combinação de vontades de pessoas independentes de fato. Ou seja, quando essa combinação de vontades é o resultado de uma pessoa (compradora) querendo pagar menos pelo ativo e a outra pessoa (vendedora) querendo receber mais pelo ativo. No presente caso, no ato do investimento, os acionistas da investidora e da investida eram os mesmos"*.

Em verdade não houve ingresso de novos recursos na empresa. De outro lado, não ocorreu tributação de ganho de capital para equilibrar a equação tributária. Está patente nos autos que

o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável, artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros.

Definitivamente esse procedimento não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, trata-se de uma despesa forjada, que não atende aos pressupostos de dedutibilidade de despesas - necessidade, efetividade e usualidade, consagrados no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99)."

Desta forma, rejeito, a preliminar de nulidade da decisão recorrida por ter inovado o lançamento.

Do mérito

Em sua defesa a autuada alega que atendeu a todos os requisitos legais para aplicar a dedução fiscal do ágio pago na aquisição de participação societária em coligada ou controlada, sendo que demonstrou o propósito comercial, registrando tais fatos em sua escrituração; que não realizou planejamento tributário, mas apenas exerceu uma opção legal para proceder reorganização societária, reduzir o nível de endividamento sendo, portanto, uma conduta lícita e expressamente prevista pelo legislador.

Tais alegações, não restaram comprovados documentalmente nos autos.

Ademais, não há questionamento nos autos de que a conduta da Recorrente tenha praticado algum ato ilícito .

Isto posto, a controvérsia cinge-se à existência ou não de artificialismo nas operações societárias realizadas para o fim de se considerar amortizável o ágio gerado na subscrição e integralização de capital pela sucedida Nova América S.A. Trading, onde a Nova América Agroenergia, empresa do mesmo grupo, deliberou aumento de capital, no montante de R\$ 237.515.000,00, sendo emitidas 47.503 ações nominativas em favor da coligada Nova América - Trading, por conta de créditos (adiantamentos a fornecedores) da Trading face à Agroenergia, empresas estas, incorporadas pela Cosan Alimentos S.A., sociedade posteriormente denominada/sucedida pela Raizen Tarumã, ora Recorrente, para aproveitamento do benefício fiscal mencionado.

Conforme pode se verificar, o ágio que está sendo discutido nos autos foi criado internamente pelas empresas coligadas do grupo da Nova América, que tem como controladora a empresa Rezende Barbosa e, é este o ágio que está sendo discutido nos autos.

Assim, de acordo com o histórico das operações societárias apontado pelo Agente Fiscal e pela Recorrente em sua defesa e recurso, entendo que o ágio foi criado internamente por meio de operação societária do mesmo grupo.

Tanto foi assim, que em face da incorporação da empresa Curupay, não consta dos autos qualquer registro de ágio pela Cosan, bem como restou claro que a Cosan não participou de qualquer ato relacionado ao aumento de capital da Agronergia pela Trading.

Sendo assim, demonstra-se que por meio de ágio interno registrado, o grupo empresarial aproveitou a extinção de créditos entre pessoas ligadas para criar uma despesa dedutível, optando por transformar o crédito em aumento de capital com o registro de ágio seguido da incorporação de uma empresa pela outra.

Desta forma, como os dispositivos legais previstos no RIR/99 artigos 385, 386, 391 e 426, apenas autorizam a dedutibilidade do ágil na aquisição de participação societária (incorporação, fusão ou cisão) quando as operações realizadas estejam fundamentadas em fatos existentes não só no plano jurídico mas principalmente no plano econômico, não podendo tais fatos estarem limitados à própria fruição do benefício, ou como forma de redução do montante do imposto a pagar, não resta dúvida que a autuação procede.

Esta interpretação decorre da observância do princípio da prevalência da substância sobre a forma, reforçado em nosso ordenamento jurídico com a promulgação do Código Civil de 2002, ao qual determina que todos os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé (art. 113), bem como conceitua como ato ilícito aquele exercido manifestamente com excesso dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes (art. 187).

Do suposto propósito negocial das operações

Há que se verificar, portanto, se operações societárias foram montadas para obtenção do benefício fiscal sem que de fato tenha algum propósito negocial, de cunho econômico extratributário. Verificada tal hipótese configurar-se-ia o abuso do direito de auto-organização da sociedade, por ausência de fundamento econômico. Vale dizer, tal ato seria ilícito, e, conseqüentemente, não poderia beneficiar-se a atuada dos seus efeitos.

Alega a Recorrente, que os atos societários foram praticados devido a intenção de redução do endividamento e segregação de ativos a serem negociados pela Rezende Barbosa, pela reestruturação societária visando a futura associação com a Cosan, bem como proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores.

Destaco que as alegações apresentadas para justificar as operações realizadas não vieram acompanhadas de provas que corroborassem suas afirmações.

Com efeito, as operações societárias, vistas em seu conjunto, tiveram como resultado final a transferência do controle societário, antes pertencentes ao grupo Rezende Barbosa para o grupo Cosan, o que poderia ser realizado de modo direto, sem os atos praticados pelo grupo econômico da atuada.

Além disso, não vislumbro a alegada coerência das operações realizadas com o planejamento estratégico do empreendimento econômico do grupo de que a atuada faz parte, de modo que considero que não restou demonstrado que a forma pela qual foram executadas as operações societárias mencionadas tivessem alguma influência na consecução dos objetivos estratégicos de curto ou de longo prazo do grupo Cosan.

Da indedutibilidade do ágio

Via de regra, a aquisição de participação societária não é considerada despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, uma vez que a atuada não logrou êxito em demonstrar fundamento econômico que não seja a fruição do próprio benefício fiscal pretendido, o ágio ora discutido torna-se indedutível.

Do laudo de avaliação apresentado para fundamentar a expectativa de rentabilidade futura:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/03/2016 por LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, Assinado digitalmente em

23/03/2016 por LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO DE A

NDRADE COUTO

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme o Agente Fiscal de Rendas, o Relatório de Avaliação-Econômica Financeira da autuada, elaborado por Brasil Accounting, de fls. 317 e 732, utilizado para servir de parâmetro na análise da fundamentação no ágio pago, contem o seguinte ponto que prejudicam as alegações da Recorrente. Vejamos.

"15. Como particularidade da "indústria do ágio", temos no presente caso o fato de que, na expectativa da rentabilidade futura da sociedade, calculada no Laudo de Avaliação de março/2009 (ágio ora glosado), foi considerada, entre outras, a unidade de produção de Paraguaçu Paulista/SP, denominada Destilaria Paraguaçu Ltda (fls. 317 e 732), que foi adquirida em novembro/2007, com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, conforme Laudo de Avaliação, de novembro/2007 (fls. 865/899), apresentado em procedimento específico, ágio este, dedutível porque gerado em transação envolvendo partes independentes.

16. O que salta aos olhos no presente caso é que a Destilaria Paraguaçu, que lá em novembro/2007, teve a sua rentabilidade estimada pelos próximos 10 anos, para fundamentar o ágio pago no negócio ali entabulado, teve, em março/2009, a sua rentabilidade novamente estimada pelos próximos 10 anos para fundamentar o ágio interno ora combatido. Será isso ágio sobre ágio?

17. Portanto, o ágio em questão não tem o amparo legal para as deduções feitas pelo sujeito passivo, via exclusão na apuração do Lucro Real, caracterizando despesa desnecessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, impondo-se a sua glosa."

Ora, da análise do laudo, nota-se que foi considerado em duplicidade a rentabilidade futura do ágio criado na operação anterior com a empresa Destilaria Paraguaçu. ("Ágio sobre Ágio").

Sendo assim, ante todo o exposto, considero procedente a adição à base cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica dos anos calendário de 2009 a 2012 dos valores relativos a amortização do ágio promovida pela autoridade fiscal, e, de igual modo, por via de consequência, as reduções do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, efetuadas na autuação.

Da alegação relativa à sobreposição da norma específica sobre a norma geral

Alega a Recorrente que não se pode admitir a glosa da despesa do ágio com base em requisitos previstos na norma geral de dedutibilidade (art. 299 do RIR/99), na medida em que existe norma específica (art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99) que se sobrepõe ou anula a referida norma geral.

Tal afirmação da Recorrente, não procede, eis que conforme se pode verificar no Auto de Infração, o Agente Fiscal utilizou a norma específica do artigo 386, inciso III, para então aplicar o dispositivo 299, ambos do RIR/99, fls. 943.

De resto, acompanho o entendimento do v. acórdão recorrido, o qual passo a colacioná-lo abaixo.

"Exigência da CSLL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/03/2016 por LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, Assinado digitalmente em 23/03/2016 por LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO DE A NDRADO COUTO

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto a exigência da CSLL isso porque após a vigência do art. 28 da Lei nº 9.430/1996, "Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei", ou seja, as mesmas normas aplicáveis ao IRPJ.

Neste sentido reforçam as seguintes normas legais:

- Lei nº 9.532, de 1997, art. 60;
- Lei nº 9.779, de 1999;
- Lei nº 9.959, de 2000;
- Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º;
- Lei nº 10.637, de 2002, art. 35;
- Lei nº 10.931, de 2004, arts. 3º e 4º;
- Lei nº 11.051, de 2004, art. 1º;
- MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 6º, 7º, 21, 30, 34, 41, 74, e 83.

Os julgamentos do CARF tem reiterado esse entendimento, a exemplo do acórdão CSRF 01-04.686. Portanto, cabe manter a exigência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio.

O erro no critério para apuração do ágio pela Fiscalização

Aduz a impugnante (fl. 32 da peça impugnatoria):

"120. Além dos equívocos acima demonstrados, a Fiscalização também falhou na escolha do critério para fins de apuração do valor do ágio em exame.

121. Observe-se que, para determinar o valor do patrimônio líquido da IMPUGNANTE em março de 2009, a Fiscalização considerou o montante correspondente ao seu patrimônio líquido em 31/12/2008, acrescido dos valores relativos (i) ao adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) efetuado pela REZENDE BARBOSA em 16/02/2009, e (ii) ao capital subscrito pela TRADING em março de 2009, totalizando o montante de R\$ 631.037.362,35, conforme demonstrativo anexo (DOC. 21).

122. No entanto, a Fiscalização está equivocada, pois o ágio deveria ter sido calculado com base no valor do patrimônio líquido à época da operação societária, em março de 2009, em observância do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, qual seja, o montante de R\$ 551.540.323,35.

123. Resta claro o erro quanto à data de apuração do valor do patrimônio líquido da IMPUGNANTE utilizado pela Fiscalização no cálculo do ágio: a operação societária foi realizada em março de 2009, e a Fiscalização considerou o patrimônio líquido ajustado de dezembro de 2008.

124. Portanto, uma vez reconhecida a improcedência das acusações fiscais quanto às questões de mérito objeto da autuação, também deve ser afastado o cálculo sugerido pela Fiscalização para apuração do ágio registrado pela TRADING na aquisição de participação societária na IMPUGNANTE em março de 2009.

Verifica-se, de plano, que a impugnante equivoca-se em suas alegações. Isso porque o procedimento fiscal glosou a despesa de ágio efetivamente amortizado, conforme expresso na fl. 3 do Relatório Fiscal, verbis:

9. Em 18/11/2009, a Cosan Alimentos (nova razão social da Agroenergia – a fiscalizada) incorporou a Trading, passando a deduzir o ágio de R\$ 121.892.532,00 na apuração do seu lucro real, via exclusão no LALUR, à razão de 1/60 avos por mês, a saber:

MÊS	2009 - R\$	2010 - R\$	2011 - R\$	2012 - R\$	TOTAIS - R\$
JANEIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
FEVEREIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MARÇO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
ABRIL		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MAIO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JUNHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JULHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
AGOSTO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
SETEMBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
OUTUBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
NOVEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
DEZEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
TOTAIS	4.063.084,40	24.378.506,40	24.378.506,40	24.378.506,40	77.198.603,60

Portanto, eventuais equívocos na apuração do ágio são irrelevantes, haja vista que está correto o procedimento fiscal que glosou integralmente a despesa."

Da multa de ofício

Apesar do v. acórdão mencionar que a multa aplicada ao presente caso deveria ser reduzida para 75%, fazendo menção de que o Auto de Infração havia aplicado multa qualificada, tal majoração da multa não ocorreu.

O Auto de Infração apenas aplicou multa de ofício de 75% e não a qualificada, porém não vejo prejuízo a defesa e aos direitos aqui defendidos pela Recorrente.

Sendo assim, em respeito ao princípio da estrita legalidade, mantenha a multa de 75% em seus termos.

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirmar que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

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

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

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

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

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo 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:

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.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está, pois, na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Também nesse sentido é a multa de ofício débito decorrente de tributos e contribuições. Isso porque ela resulta, nos exatos termos da alínea *a* do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à *falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*.

A jurisprudência neste Conselho é predominante no sentido de que é cabível a apreciação da matéria pelo contencioso administrativo e de que a aplicação da taxa Selic à multa de ofício é correta.

Nesse sentido já se manifestou este E. Colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — 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.

Aplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

De resto, acompanho os argumentos previstos no v. acórdão recorrido.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator